

**Die deutsche Entstrickungsbesteuerung im
Anwendungsbereich der *Anti-Tax Avoidance Directive*
(ATAD)**

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

einer Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Universität zu Köln

vorgelegt von

Marc Christian Goßmann

aus Bonn

Referentin: Prof. Dr. Johanna Hey

Korreferent: Prof. Dr. Christian Dorenkamp LL.M.

Tag der mündlichen Prüfung: 4. März 2020

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	1
Themenstellung.....	4
1. Kapitel: Vorgaben der ATAD für ein nationales Entstrickungskonzept.....	5
A. <u>Einführung</u>	5
B. <u>Vorgaben der ATAD für die Entstrickungsbesteuerung</u>	6
C. <u>Umsetzungsverpflichtung des nationalen Gesetzgebers</u>	11
D. <u>EuGH-Rechtsprechung zu einer primärrechtskonformen Entstrickungsbesteuerung</u>	15
I. Prüfungsprogramm des EuGH	16
1. Tatbestandsebene.....	16
2. Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsebene.....	21
II. Allgemeingültigkeit der EuGH-Feststellungen zum Entstrickungskonzept	28
III. Historische Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung zur Entstrickungsbesteuerung	30
E. <u>Vorgaben zur Ausgestaltung eines nationalen Entstrickungskonzepts</u>	36
I. Zweck der Richtlinie	36
II. Persönlicher Anwendungsbereich.....	38
1. Körperschaftsteuer.....	39
2. Gewerbesteuer	40
III. Entstrickungskonzept der ATAD	40
IV. Tatbestandsmerkmale der Entstrickungsregelung.....	42
1. Tatbestandsmerkmale auf Ebene der Steuerentstehung	42
2. Tatbestandsmerkmale auf Ebene der Erhebung der Steuer.....	55
V. Mindestschutzniveau des Entstrickungskonzepts	61

VI. Ausnahmeregelung nach Art. 5 Abs. 7 ATAD	63
F. <u>Verhältnis der ATAD zur Fusionsrichtlinie und zum GKB- und GKKB-Vorhaben</u>	63
I. Verhältnis der ATAD zur Fusionsrichtlinie.....	63
II. Verhältnis der ATAD zum GKB- und GKKB-Vorhaben.....	66
G. <u>Ergebnis für das 1. Kapitel</u>	70
2. Kapitel: Deutsche Entstrickungsregelungen im Anwendungsbereich der ATAD	74
A. <u>Einführung</u>	74
B. <u>Entwicklung der Entstrickungsregelungen des deutschen Steuerrechts</u>	77
I. Theorie der finalen Entnahme und der finalen Betriebsaufgabe.....	77
II. Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Ge- sellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG).....	79
III. Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme und finalen Betriebsaufgabe.....	80
IV. Regelbeispiele des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010).....	82
V. Authorized OECD Approach	83
C. <u>Entstrickungstatbestände im Einzelnen</u>	85
I. Ebene der Steuerentstehung	85
1. Objektbezogene Entstrickung: Entstrickung durch Übertragung des Besteuerungsgegenstands	85
2. Subjektbezogene Entstrickung: Entstrickung durch Wegzug des Steuerpflichtigen .	86
3. Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts.....	88
4. Entstrickungsvorgang: Übertragung des Besteuerungsgegenstands (Art. 5 Abs. 1 lit. a), b) und d) ATAD) und Wegzugsfälle innerhalb der EU oder des EWR (Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD)	92

5. Verstrickung und Bewertungskorrespondenz	118
6. Ausnahme für vorübergehende Überführungen	122
II. Ebene der Steuererhebung.....	123
1. Ausgleichspostenmethode (§ 4g EStG).....	124
2. Stundung bei fiktiver Betriebsaufgabe (§ 36 Abs. 5 EStG)	128
3. Einkünftekorrektur	131
D. <u>Unmittelbare Geltung zugunsten des Steuerpflichtigen</u>	131
I. Unmittelbare Anwendbarkeit des Zahlungsaufschubs gemäß Art. 5 Abs. 2 ATAD	131
II. Stundung (§ 222 AO).....	135
E. <u>Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG)</u>	137
F. <u>Ergebnis für das 2. Kapitel</u>	141
3. Kapitel: Ausblick	145
A. Einführung.....	145
B. Ausblick auf ein alternatives Entstrickungsbesteuerungskonzept: Implementierung des AOA als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift	145
I. Ebene der Steuerentstehung	147
II. Vorschlag für ein alternatives Milderungskonzept auf Ebene der Steuererhebung.....	150
III. Technischer Ansatz des alternativen Milderungskonzepts	151
IV. Verzinsung des Steueranspruchs während des Zahlungsaufschubs.....	152
Zusammenfassung	154
Literaturverzeichnis.....	158

Abkürzungsverzeichnis

Allgemeine Abkürzungen

a. A.	andere(r) Ansicht
ABl.	Amtsblatt
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzungen
AOA	<i>Authorized OECD Approach</i>
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, die nicht in der amtlichen Sammlung des BFH veröffentlicht werden
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BR-Drs.	Bundesratsdrucksachen
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BsGa	Betriebsstättengewinnaufteilung
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache(n)
BvL	Registerzeichen BvL wird beim Bundesverfassungsgericht für Normenkontrollverfahren, die nach Artikel 100 Abs. 1 GG auf die Vorlage eines Gerichts erfolgen (sog. konkrete Normenkontrolle), verwendet.
BvR	Registerzeichen BvR wird beim Bundesverfassungsgericht für Verfahren über Verfassungsbeschwerden nach Artikel 93 Abs. 1 Nr. 4a sowie über Kommunalverfassungsbeschwerden nach Artikel 93 Abs. 1 Nr. 4b GG verwendet.
EFTA	Europäische Freihandelsassoziation
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
FGO	Finanzgerichtsordnung
GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland
i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
lit.	Lateinisch <i>littera</i> (= Buchstabe)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
OECD-MA	Musterabkommen der OECD
OLG	Oberlandesgericht
RL	Richtlinie
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randzeichen
SE	Europäische Gesellschaft – lateinisch <i>Societas Europaea</i>
SCE	Europäische Genossenschaft – lateinisch <i>Societas Cooperativa Europaea</i>
Slg	Sammlung von Entscheidungen, Gesetzen und Ähnlichem
VWG	Verwaltungsgrundsätze

Abkürzungen von Gesetzen, Richtlinien, Verträgen und Verordnungen

AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AktG	Aktiengesetz
AStG	Außensteuergesetz
ATAD	<i>Anti-Tax Avoidance Directive</i>
ATADUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie
BewG	Bewertungsgesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EU-AHiG	EU-Amtshilfegesetz
EU-AHiRL	EU-Amtshilferichtlinie
EU-BeitrG	EU-Beitreibungsgesetz
EUV	Vertrag über die Europäische Union
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbHG	Gesetze betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
JStG	Jahressteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
SCE-VO	Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz

Abkürzungen von Zeitschriften

BB	Betriebs-Berater
DB	Der Betrieb
DK	Der Konzern
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
ET	<i>European Taxation</i>
EuR	Zeitschrift Europarecht
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
FR	Finanz-Rundschau
GmbHR	GmbH-Rundschau
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
IStR	Internationales Steuerrecht
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jura	Juristische Ausbildung
JZ	JuristenZeitung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StuW	Steuer und Wirtschaft
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

Einleitung

Seit eh und je kritisieren Wissenschaft und Praxis den Gesetzgeber wegen der unsystematischen Fortentwicklung des Steuerrechts nach Maßgabe von parteipolitischen Positionen zulasten einer gerechten und rechtssicheren Steuerrechtsordnung.¹ Diese politische Realität hat ein „Steuerchaos“² heranwuchern lassen, das der Gesetzgeber wohl nur noch durch eine Neukodifikation des Steuerrechts aufräumen könnte. Hieran zeigt die Politik aber wenig Interesse: Der Gesetzgeber belässt es meist bei kleinteiligen Reparatur- und Antimissbrauchsmaßnahmen, ohne den Willen zu einer grundlegenden Steuerreform erkennen zu lassen.³

Im Bereich der Unternehmensbesteuerung ist der Reformdruck für den Gesetzgeber besonders hoch, da er im Wettbewerb der Staaten um Steuersubstrat bestehen muss.⁴ Das Steuerrecht muss hier mit der fortschreitenden Globalisierung und der europäischen Integration schritthalten. In diesem Kontext erließ der Rat der Europäischen Union (EU) am 12.7.2016 eine Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts – im Englischen ‚*Anti-Tax Avoidance Directive*‘ (ATAD)⁵. Sie ist Bestandteil des Pakets der Kommission zur Bekämpfung der Steuervermeidung⁶ und gibt durch ein harmonisiertes Entstrickungskonzept für Körperschaftsteuersubjekte einen neuen Impuls für die Weiterentwicklung der Entstrickungsbesteuerung im deutschen Steuerrecht. Die ATAD verfolgt allgemein das Ziel, die Anstrengungen zur Bekämpfung von Steuervermeidung und aggressiver Steuerplanung auf EU-Ebene rasch voranzubringen. Dafür richtet sie sich gegen Inkongruenzen der nationalen Steuersysteme, die ausgenutzt werden, um weniger Steuern zu zahlen. Die ATAD zielt damit nicht auf die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse für

¹ Hey, in: Tipke/Lang/Seer, 2020, § 3, Rz. 1 ff.

² Jachmann, Wider das Steuerchaos, 1998.

³ Hey, in: Tipke/Lang/Seer, 2020, § 7, Rz. 70.

⁴ Hey, in: Tipke/Lang/Seer, 2020, § 7, Rz. 71.

⁵ Richtlinie 2016/1164/EU des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, Amtsblatt (ABl.) L 193 vom 19.7.2016, S. 1–14; (im Folgenden abgekürzt: RL 2016/1164/EU).

⁶ Mitteilung der Europäische Kommission, COM(2016) 23 final. Das Maßnahmenpaket zum Kampf gegen Steuervermeidung ist wiederum Bestandteil eines Aktionsplans der EU für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in Europa (Mitteilung der Europäische Kommission, COM(2015) 302 final).

grenzüberschreitend tätige Unternehmen (wie z. B. die Mutter-Tochter-Richtlinie),⁷ sondern ist gerade mit Blick auf ihren Zweck auf eine Beschränkung der Gestaltungsfreiheit für Steuerpflichtige gerichtet. In diesem Kontext hebt der Richtliniengeber zu Recht hervor, dass auf Steuervermeidung gerichtete Gestaltungen wirtschaftliche Entscheidungen im Binnenmarkt verzerren und zu unfairem Steuerwettbewerb und schließlich zu einer Fragmentierung des Binnenmarkts führen.⁸ Ferner soll die ATAD auch der Verlagerung von Steuersubstrat in Drittstaaten entgegenwirken.⁹ Da sich die Vorschriften der Richtlinie nach Austritt des Vereinigten Königreichs immerhin noch in 27 verschiedene Unternehmensbesteuerungssysteme einfügen müssen, ist die Richtlinie auf allgemeine Bestimmungen beschränkt, deren Umsetzung in nationales Steuerrecht den Mitgliedstaaten überlassen bleibt.¹⁰ Die ATAD zielt damit auf die Einführung eines EU-weiten Mindestschutzes für die nationalen Körperschaftsteuersysteme gegen Steuervermeidungspraktiken.¹¹ Demzufolge hat die EU die ATAD als ein Mittel zur Stärkung des Territorialitätsprinzips im Rahmen zwischenstaatlicher Aufteilung von Steuersubstrat konzipiert.

Konkret überführt die ATAD drei der 15 BEPS¹²-Aktionspunkte des von der OECD¹³ entwickelten Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung (BEPS-Aktionsplan)¹⁴ in europäisches Recht. Dabei handelt es sich um die Vorschriften zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen (Art. 4 ATAD bezogen auf BEPS-Aktionspunkt 4), zur Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7 und 8 ATAD bezogen auf BEPS-Aktionspunkt 3) und zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen (Art. 9 ATAD bezogen auf BEPS-Aktionspunkt 2). Durch die Richtlinie des Rats zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestal-

⁷ Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), ABl. L 345/8 vom 29.12.2011; zuletzt geändert durch Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8.7.2014, ABl. 2014 Nr. L 219/40 vom 8.7.2014.)

⁸ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, COM(2016) 26 final (28.1.2016), 3 ff. (im Folgenden abgekürzt: RL 2016/1164/EU).

⁹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, COM(2016) 26 final (28.1.2016), 5. Erwägungsgrund.

¹⁰ RL 2016/1164/EU, 3. Erwägungsgrund.

¹¹ RL 2016/1164/EU, 3. Erwägungsgrund.

¹² Im Englischen ‚Base Erosion and Profit Shifting‘ (BEPS).

¹³ Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung – im Englischen ‚Organisation for Economic Co-operation and Development‘ (OECD).

¹⁴ OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung.

tungen mit Drittländern vom 29.5.2017¹⁵ (ATAD-2) wurde die Regelung zu hybriden Gestaltungen mit Drittländern bei hybriden Unternehmen, hybriden Finanzinstrumenten, Betriebsstätten, hybriden Übertragungen, importierten Inkongruenzen sowie Inkongruenzen bei doppelter Ansässigkeit angepasst.¹⁶ Über den BEPS-Aktionsplan hinausgehend beinhaltet die Richtlinie auch eine allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen (Art. 6 ATAD) sowie eine Vorschrift zur Entstrickungsbesteuerung¹⁷ (Art. 5 ATAD), die den Rahmen dieser Arbeit vorgibt.¹⁸

Es liegt in der Natur der Entstrickungsbesteuerung, die immer an einen grenzüberschreitenden Sachverhalt anknüpft, dass die Ausgestaltung von Entstrickungsvorschriften in gesetzestechnischer Hinsicht besondere Schwierigkeiten aufweist. Schließlich muss das Ziel sein, den Wechsel der Besteuerungshoheit mit einem hinreichenden Maß an Rechtssicherheit vollziehen zu können. Sowohl der Steuerpflichtige als auch die beteiligten Staaten haben hieran ein gleichermaßen hohes Interesse. Hierzu zählt etwa auch Rechtssicherheit hinsichtlich grundlegender Begriffe, die letztlich nur durch treffsichere Maßnahmen des Gesetzgebers herzustellen ist. In diesem Kontext stellen sich etwa die Fragen, anhand welcher Wertmaßstäbe stille Reserven zu bemessen sind und wann das deutsche Besteuerungsrecht beeinträchtigt wird.

¹⁵ Richtlinie 2017/952/EU des Rates vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie 2016/1164/EU bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl. 2017 Nr. L 144/1 vom 29.5.2017.

¹⁶ Diese Vorschriften zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen sollen grundsätzlich bis 31.12.2019 umgesetzt und ab dem 1.1.2020 (zum Teil erst ab 31.12.2021/1.1.2022) von den EU-Mitgliedstaaten angewendet werden.

¹⁷ Obwohl ATAD nicht von ‚Entstrickung‘, sondern von der ‚Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugbesteuerung‘ spricht, erfasst der Begriff ‚Entstrickung‘ als Vorgang, durch den die stillen Reserven, die der inländischen Besteuerung unterliegen, dem inländischen Besteuerungszugriff entzogen werden, die in Art. 5 ATAD fokussierten Sachverhalte und wird daher als Oberbegriff herangezogen.

¹⁸ Der noch im Richtlinienentwurf enthaltene Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode (*Switch-over-Klausel*) fand keinen Eingang in die ATAD.

Themenstellung

In dieser Arbeit wird die Frage adressiert, inwiefern die Vorgaben der ATAD Anlass zur Anpassung der deutschen Entstrickungsregeln im Anwendungsbereich dieser Richtlinie geben.

In einem ersten Schritt wird der Inhalt der Vorgaben der ATAD für ein nationales Entstrickungskonzept herausgearbeitet. Dabei wird im Kontext der EuGH-Rechtsprechung zu nationalen Regelungen der Entstrickungsbesteuerung die Bedeutung der einzelnen Tatbestandsmerkmale der Entstrickungsregelungen der ATAD für das deutsche Steuerrecht ausgelegt.

In einem zweiten Schritt werden die bestehenden Entstrickungsvorschriften des deutschen Steuerrechts, die in den Anwendungsbereich der ATAD fallen, den Vorgaben gegenübergestellt, die der Richtliniengeber mit dem Entstrickungskonzept der ATAD für die Ausgestaltung der nationalen Entstrickungsregelungen im Anwendungsbereich dieser Richtlinie gemacht hat. Durch diesen Vergleich soll herausgearbeitet werden, inwiefern die geltenden deutschen Entstrickungsregelungen hinter den Vorgaben der ATAD für ein nationales Entstrickungskonzept zurückbleiben und damit einer Anpassung durch den Gesetzgeber bedürfen. Diese Vorgaben waren durch den Gesetzgeber bis zum Ablauf der Umsetzungsfrist am 31.12.2019 im deutschen Steuerrecht zu implementieren.¹⁹

In einem Ausblick wird die Frage aufgeworfen, inwiefern die Einzeltatbestände der Entstrickungsbesteuerung auch in ein geschlossenes System einer allgemeinen Entstrickungsbesteuerung überführt werden könnten.

¹⁹ Vgl. zum Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) 2: Kapitel E.

1. Kapitel:

Vorgaben der ATAD für ein nationales Entstrickungskonzept

A. Einführung

In diesem 1. Kapitel stellt sich die Frage, welche konkreten Vorgaben das europäische Entstrickungskonzept mit der ATAD für die Ausgestaltung einer europarechtskonformen Entstrickungsbesteuerung macht (vgl. zu den Vorgaben der ATAD für die Entstrickungsbesteuerung: 1. Kapitel B.). Dem wird einleitend in gebotener Kürze eine Erläuterung des Entstrickungsbegriffs und des Territorialitätsprinzips vorangestellt. Es ist ferner kurz darzulegen, dass der Richtliniengeber die Harmonisierungskompetenz für die Regelung eines europäischen Entstrickungskonzepts hat und die ATAD damit insoweit für die EU-Mitgliedstaaten verbindlich umzusetzen ist (vgl. Umsetzungsverpflichtung des nationalen Gesetzgebers: 1. Kapitel C.). Dann wird das Prüfungsprogramm des EuGH bei der Prüfung von Entstrickungsvorschriften auf ihre Unionsrechtskonformität und die historische Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung zur Entstrickungsbesteuerung nachgezeichnet (vgl. zur EuGH-Rechtsprechung zu einer primärrechtskonformen Entstrickungsbesteuerung: 1. Kapitel D.). Auf diese vorweg gestellte Einordnung, werden

- (1) die konkreten Vorgaben für die EU-Mitgliedstaaten, die aus der ATAD folgen, herausgearbeitet (vgl. Vorgaben zur Ausgestaltung eines nationalen Entstrickungskonzepts: 1. Kapitel E.) und
- (2) die Entstrickungsregeln der ATAD ins Verhältnis zur Fusionsrichtlinie und zum GKB- und GKKB-Vorhaben gestellt (vgl. zum Verhältnis der ATAD zur Fusionsrichtlinie und zum GKB- und GKKB-Vorhaben: 1. Kapitel F.).

B. Vorgaben der ATAD für die Entstrickungsbesteuerung

Der Begriff ‚Entstrickung‘ ist im deutschen Steuerrecht nicht gesetzlich definiert. Im Jahr 1969 führte der Bundesfinanzhof (BFH) den Terminus mit einem Urteil zur finalen Entnahmetheorie ein, als er von „Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung“ sprach.²⁰ Seither hat sich ein Begriffsverständnis herausgebildet, das auch dieser Arbeit zugrunde liegt. Danach wird unter ‚Entstrickung‘ ein Vorgang verstanden, durch den die stillen Reserven an einem Gegenstand, der der deutschen Besteuerung unterliegt, dem deutschen Besteuerungszugriff ohne Rechtsträgerwechsel oder sonstigen Realisationsakt vollständig oder teilweise entzogen werden und so der latente Steueranspruch hinsichtlich der stillen Reserven erlischt.²¹ Der Grundgedanke der Entstrickungsbesteuerung in grenzüberschreitenden Fällen ist demnach, dass ein Besteuerungsrecht an inländischen stillen Reserven grundsätzlich auch im Entstrickungsfall sichergestellt sein muss. Dem steht weder entgegen, dass das deutsche Ertragssteuerrecht prinzipiell an das Erwerbseinkommen anknüpft und nicht an einen Reinvermögenszugang,²² noch dass das Leistungsfähigkeitsprinzip grundsätzlich eine Besteuerung von nicht realisierten Gewinnen verbietet. Das Besteuerungsrecht an inländischen stillen Reserven ist vielmehr durch das Äquivalenzprinzip in Gestalt des Territorialitätsprinzips gerechtfertigt.²³ Bei Letzterem handelt es sich um ein Grundprinzip territorialer Zuordnung von Besteuerungsrechten, was besagt, dass der Staat, der die Erwirtschaftung der Steuerquelle durch seine Infrastruktur ermöglicht, den primären steuerlichen Zugriff hat.²⁴ Das Territorialitätsprinzip ist eine allgemeine Regel des Völkerrechts i. S. d. Art. 25 GG²⁵ und wird ausdrücklich vom EuGH anerkannt.²⁶ Vor diesem Hintergrund hebt die ATAD hervor, dass es sich bei dem Ziel, eine „Besteuerung an dem Ort der Gewinnerwirtschaft-

²⁰ BFH, vom 16.7.1969, I 266/65, Bundessteuerblatt (BStBl.) II 1970, S. 175.

²¹ *Schnitger*, IFSt-Schrift 487, 2013, S. 11; *Schaumburg*, Int. Steuerrecht, 2017, Rz. 6.383. So im Grundsatz auch *Deutscher Bundestag*, Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksachen 16/2710, 16/2934, 9.11.2006, S. 31, Bundesministerium für Finanzen (BMF) vom 22.12.2016 - IV B 5 - S 1341/12/10001-03 - DOK 2016/1066571, BStBl. I 2017, 182, Rz. 2.6.2, Rz. 20 und 62 - im Folgenden VWG BsGa.

²² *Hey*, in: Tipke/Lang/Seer, 2020, § 7, Rz. 34.

²³ *Schnitger*, IFSt-Schrift 487, 2013, S. 21; siehe zum Äquivalenzprinzip etwa *Lang*, StuW 2011, 144 (146 ff.).

²⁴ *Hey*, in: Tipke/Lang/Seer, 2020, § 3, Rz. 45.

²⁵ BFH, vom 31.5.2006, II R 66/04, BStBl. II 2007, S. 49.

²⁶ EuGH, Urteil vom 15.5.1997, Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2492-2506; *Hahn*, DStZ 2005, 443 (507 ff.); *Schnitger*, Ertragssteuerrecht, 2006, S. 359.

tung und der Wertschöpfung zu gewährleisten“,²⁷ um eine gegenwärtige politische Priorität im internationalen Steuerwesen handele und es erforderlich sei, das Vertrauen in die „Fairness der Steuersysteme“ wiederherzustellen und den Regierungen eine wirksame Ausübung ihrer Steuerhoheit zu ermöglichen.²⁸ Die Entstrickungsbesteuerung des Art. 5 ATAD richtet sich im Einklang mit dem Sinn und Zweck der ATAD ausdrücklich gegen die Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage (Gewinnverkürzung) im Binnenmarkt und die Verlagerung von Gewinnen in Drittländer.²⁹ Im Kern soll das Besteuerungsrecht des Mitgliedstaats an den auf seinem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven in Fällen von innerbetrieblichen Vermögenstransfers sichergestellt werden. Artikel 5 ATAD legt dazu fest, in welchen Fällen Steuerpflichtige bei Transfers zwischen Betriebsstätten der Entstrickungsbesteuerung unterliegen (d. h. stille Reserven aufgedeckt und besteuert werden)³⁰ und teilt insoweit die Zielrichtung des *Authorized OECD Approach* (AOA), wonach eine Betriebsstätte für die Gewinnermittlung einer weitreichenden Selbstständigkeitsfiktion unterliegen sollte (*Functionally Separate Entity Approach*).³¹

Artikel 5 ATAD trägt die amtliche Überschrift ‚Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung‘ und soll konkret verhindern, dass Steuerpflichtige durch Verlegung ihres Steuersitzes oder Verlagerung von Vermögenswerten in ein Niedrigsteuergelände ihre Steuerbelastung verringern, da solche Praktiken den Markt durch Aushöhlung der Steuerbasis im Ursprungsland und Verlagerung künftiger Gewinne verzerren. Wenn Steuerpflichtige ihren Steuersitz aus einem Mitgliedstaat verlegen, verliert dieser das Recht, Gewinne der Steuerpflichtigen, die möglicherweise bereits angefallen sind, aber noch nicht realisiert wurden, zu besteuern. Das gleiche Problem besteht, wenn Steuerpflichtige Vermögenswerte, in denen noch nicht realisierte Gewinne enthalten sind, aus einem Mitgliedstaat abziehen, ohne sie zu liquidieren.³²

Die in Art. 5 ATAD normierte Entstrickungsbesteuerung definiert das ‚Mindestschutzniveau‘, wodurch aber nicht die Anwendung nationaler oder vertraglicher Bestimmungen zur Wahrung

²⁷ RL 2016/1164/EU, 1. Erwägungsgrund

²⁸ RL 2016/1164/EU, 1. Erwägungsgrund.

²⁹ RL 2016/1164/EU, 5. Erwägungsgrund.

³⁰ RL 2016/1164/EU, 10. Erwägungsgrund.

³¹ *OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, 17.7.2008; abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf>, Abruf vom 27.12.2018.

³² Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, COM(2016) 26 final (28.1. 2016).

eines höheren Maßes an Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage verhindert wird (Art. 3 ATAD).

Artikel 5 Abs. 1 ATAD regelt die Steuerbemessungsgrundlage („Marktwert der Vermögenswerte“ im Entstrickungszeitpunkt abzüglich ihres „steuerlichen Werts“). Der „Marktwert“ ist legaldefiniert als der Betrag, für den zwischen vertragswilligen unabhängigen Käufern und Verkäufern in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können (Art. 5 Abs. 6 ATAD), und ist nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu ermitteln. Damit die Vorschrift mit der Anrechnungsmethode vereinbar ist, soll es den Mitgliedstaaten gestattet sein, den Zeitpunkt zugrunde zu legen, an dem sie das Recht zur Besteuerung der übertragenen Vermögenswerte verloren haben.³³ Artikel 5 Abs. 5 ATAD ordnet eine grundsätzlich korrespondierende Bewertung der übertragenen Vermögenswerte zwischen Weg- und Zuzugsstaat an, die nur im Ausnahmefall im Wege der bestehenden Streitbeilegungsverfahren anfechtbar sein soll.³⁴

Folgende vier Fallgruppen von steuerauslösenden Entstrickungsvorgängen regelt Art. 5 Abs. 1 ATAD:

Entstrickung durch Übertragung des Besteuerungsgegenstands

- Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seinem Hauptsitz an seine in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland belegene Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 lit. a) ATAD).
- Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seiner in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte an seinen Hauptsitz oder an eine andere Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland (Art. 5 Abs. 1 lit. b) ATAD).

³³ RL 2016/1164/EU, 10. Erwägungsgrund.

³⁴ RL 2016/1164/EU, 10. Erwägungsgrund.

- Der Steuerpflichtige überträgt die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland (Art. 5 Abs. 1 lit. d) ATAD).

Entstrickung durch Wegzug des Steuerpflichtigen

- Der Steuerpflichtige verlegt seinen Steuersitz in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland (Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD).

Artikel 5 Abs. 2 bis 4 ATAD regeln eine Privilegierung im Hinblick auf die Fälligkeit des Steueranspruchs in Form eines „Rechts, die Zahlung einer Steuer [...] durch Teilzahlungen, die über fünf Jahre erfolgen, aufzuschieben“ (Abs. 2 Unterabsatz 1), wenn die Übertragung der Vermögenswerte (Abs. 2 Unterabsatz 1 lit. a) und b)) oder der Wegzug (Abs. 2 Unterabsatz 1 lit. c) und d)) innerhalb der EU oder des EWR³⁵ erfolgt. Die Privilegierung entfällt umgehend mit der Folge, dass die geschuldete Steuer einziehbar wird, im Fall des Verkaufs oder anderweitiger Veräußerung der übertragenen Vermögenswerte (Abs. 4 Unterabsatz 1 lit. a)) oder wenn die übertragenen Vermögenswerte in ein Drittland³⁶ verlagert werden (Abs. 4 Unterabsatz 1 lit. b)), der Steuerpflichtige in ein Drittland wegzieht (Abs. 4 Unterabsatz 1 lit. c)), Insolvenz angemeldet oder abgewickelt wird (Abs. 4 Unterabsatz 1 lit. d)) oder der Steuerpflichtige seinen Verpflichtungen im Zusammenhang mit den Teilzahlungen nicht nachkommt und über einen angemessenen Zeitraum, der zwölf Monate nicht überschreiten darf, keine Abhilfe für seine Situation schafft (Abs. 4 Unterabsatz 1 lit. e)). Die Mitgliedstaaten können aufgrund nationaler Rechtsvorschriften für die gestundete Steuer Zinsen erheben (Abs. 3 Unterabsatz 1) und die Stundung der Steuer kann bei „nachweislichem und tatsächlichem Risiko“, dass die Steuer nicht eingezogen werden kann, von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden (Abs. 3 Unterabsatz 2). Dies gilt

³⁵ EWR-Staaten qualifizieren nur, sofern sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der EU über eine mit der in Richtlinie 2010/24/EU vom 16.3.2010, S. 1 ff. vorgesehenen Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben (Art. 5 Abs. 2 Unterabsatz 2 ATAD). Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16.3.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABl. 2017 Nr. L 84/1 vom 31.3.2010; (im Folgenden abgekürzt: RL 2010/24/EU).

³⁶ Zu den Drittländern in diesem Sinne gehören auch EWR-Staaten, sofern sie kein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der EU über eine mit der in RL 2010/24/EU, S. 1 ff. vorgesehenen Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben (Art. 5 Abs. 4 Unterabsatz 2 ATAD).

nicht, wenn das nationale Recht der beteiligten Mitgliedstaaten vorsieht, die Steuerschuld bei einem anderen Steuerpflichtigen einzuziehen, der Mitglied derselben Gruppe und in diesem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist (Abs. 3 Unterabsatz 3).

Artikel 5 Abs. 7 ATAD enthält eine Ausnahmeregelung für die Entstrickung von Vermögenswerten im Zusammenhang mit der Wertpapierfinanzierung, für als Sicherheiten gestellte Vermögenswerte oder für den Fall, dass die Übertragung von Vermögenswerten zur Erfüllung von aufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen oder für Zwecke des Liquiditätsmanagements erfolgt und die Vermögenswerte innerhalb einer Frist von zwölf Monaten wieder in den Mitgliedstaat des Übertragenden zurückgeführt werden. In diesen Fällen soll Art. 5 ATAD als Ganzes nicht gelten.

Der persönliche Anwendungsbereich der ATAD ist auf Steuerpflichtige beschränkt, die in einem Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegen (Art. 1 ATAD). Unternehmen, die in einem Mitgliedstaat nicht der Körperschaftsteuer unterliegen (d. h. insbesondere steuerlich transparente Unternehmen), sind dagegen ausdrücklich nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie einbezogen.³⁷ Weiterhin erstreckt sich der Anwendungsbereich der ATAD auf in Mitgliedsstaaten belegene Betriebsstätten. Dabei spielt es ausdrücklich keine Rolle, ob es sich um Betriebsstätten von Unternehmen handelt, die in einem Drittland steuerlich ansässig sind (Art. 1 ATAD).

Die ATAD³⁸ weist in Bezug auf die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den beteiligten Staaten und der Vermeidung von als unangemessen angesehenen Gestaltungen einen engen inhaltlichen Bezug zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) vom 25.10.2016 (GKB-Vorschlag) auf.³⁹ Die ATAD und der GKB-Vorschlag stimmen hinsichtlich ihrer Zielsetzung und ihres Ansatzes trotz kleiner

³⁷ RL 2016/1164/EU, 4. Erwägungsgrund.

³⁸ Mit Blick auf Regelungen zu hybriden Gestaltungen sind die Anpassungen durch ATAD-2 zu beachten.

³⁹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage COM(2016) 685 final (25.10.2016), GKB-Vorschlag. Ebenfalls am 25.10.2016 veröffentlichte die EU-Kommission einen weiteren Richtlinienvorschlag, mit Regelungen, die sich auf die Konsolidierung und die formelhafte Gewinnaufteilung beziehen (GKKB) (Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final (25.10.2016)), GKKB-Vorschlag. GKKB baut auf GKB auf und soll am 1.1.2021 in Kraft treten.

Unterschiede überein.⁴⁰ Die in Art. 29 des GKB-Vorschlags unter der amtlichen Überschrift ‚Wegzugsbesteuerung‘ geregelte Entstrickungsbesteuerung deckt sich inhaltlich (teilweise sogar wörtlich) mit Art. 5 ATAD (vgl. zum Verhältnis der ATAD zum GKB-Vorschlag: 2. Kapitel F.II).

Artikel 11 Abs. 5 Unterabsatz 1 und Unterabsatz 2 ATAD sehen die Verpflichtung der Mitgliedsstaaten vor, bis zum 31.12.2019 die zur Durchführung der Entstrickungsbesteuerung nach Maßgabe von Art. 5 ATAD erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen und ab 1.1.2020 anzuwenden.⁴¹

C. Umsetzungsverpflichtung des nationalen Gesetzgebers

Der nationale Gesetzgeber ist verpflichtet, die Vorgaben von Richtlinien fristgemäß und zielkonform umzusetzen (Art. 288 Abs. 3 AEUV und Art. 4 Abs. 3 EUV).⁴² Angesichts dessen, dass teilweise die Primärrechtskonformität der ATAD in Zweifel gezogen wird (insbesondere die Harmonisierungskompetenz der EU), stellt sich die Frage, inwiefern den Gesetzgeber nun eine Umsetzungsverpflichtung mit Blick auf Art. 5 ATAD trifft.

Zunächst ist zu erwägen, ob der Richtliniengeber die Harmonisierungskompetenz für die Regelung eines europäischen Entstrickungskonzepts hat und die ATAD damit insoweit für die EU-Mitgliedstaaten verbindlich umzusetzen ist. Weder der AEUV noch der EUV weisen der EU für den Bereich der direkten Steuern eine ausdrückliche Gesetzgebungskompetenz zu. Deswegen kann sie nur auf Grundlage der allgemeinen Harmonisierungsvorschriften (z. B. Art. 115 AEUV) gesetzgeberisch tätig werden. Artikel 115 AEUV ermächtigt den Rat zum Erlass von Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Er flankiert so das als Gemeinschaftsziel formulierte Binnenmarktprinzip (Art. 3 EUV bzw. Art. 6

⁴⁰ *Scheffler/Köstler*, IFSt-Schrift 518, 2017, S. 117.

⁴¹ Der GKB-Vorschlag sieht vor, dass die GKB am 1.1.2019 in Kraft tritt. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage COM(2016) 685 final (25.10.2016).

⁴² *Schröder*, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 288 AEUV Rz. 77, 78, 125.

AEUV) und ist eine Generalklausel, die weder eine steuerspezifische Gesetzgebungskompetenz noch eine Handlungsverpflichtung der EU begründet.⁴³

Die durch Art. 115 AEUV begründete Gesetzgebungskompetenz wird durch das Subsidiaritätsprinzip (Art. 5 Abs. 3 EUV) und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Art. 5 Abs. 4 EUV) beschränkt.⁴⁴ Das bedeutet mit Blick auf das Subsidiaritätsprinzip, dass die EU in Bereichen, für die sie nicht ausschließlich zuständig ist, nur tätig werden darf, soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden können und diese Maßnahmen aufgrund ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen besser auf Unionsebene umzusetzen sind. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gibt ferner vor, dass die Maßnahmen zur Erreichung der angestrebten Ziele geeignet und erforderlich sein müssen. Für den Fall, dass mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl stehen, ist die am wenigsten belastende Maßnahme zu wählen.⁴⁵

Auf Grundlage des Art. 115 AEUV sind etwa die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Fusions-Richtlinie, die Zins-Richtlinie und die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie erlassen worden⁴⁶ und schließlich beruht auch die ATAD auf Art. 115 AEUV.⁴⁷

Der sachliche Anwendungsbereich der ATAD erfasst ausschließlich die Körperschaftsteuer und damit eine direkte Steuer. Die Harmonisierung der direkten Steuern in der EU ist nicht zuletzt weit weniger fortgeschritten als bei den indirekten Steuern, weil insofern eine ausdrückliche Harmonisierungskompetenz fehlt. Bislang wurde auf dem Gebiet des Steuerrechts auch keine spezifische und besonders erhebliche Wettbewerbsverzerrung („[...] Unterschiede in den Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten die Wettbewerbsbedingung auf dem Binnenmarkt verfälschen und dadurch eine Verzerrung hervorrufen [...]“) als Voraussetzung für Harmonisierungsmaßnahmen festgestellt (Art. 116 AEUV).⁴⁸ Harmonisierungsmaßnahmen im Be-

⁴³ Streinz, Europarecht, 2016, S. 905 ff.

⁴⁴ Tietje, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 2017, Art. 115 AEUV Rz. 25 ff.; Kahl, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2016, Art. 115 AEUV Rz. 6 ff.

⁴⁵ Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 1.7.

⁴⁶ Schaumburg, in: Schaumburg, Int. Steuerrecht, 2017, Rz. 3.65.

⁴⁷ RL 2016/1164/EU, Präambel.

⁴⁸ Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 1.19.

reich der direkten Steuern können daher nur auf die allgemeine Ermächtigung gestützt werden (Art. 115 AEUV).⁴⁹

In der modernen Forschung wird bezweifelt, ob die ATAD überhaupt von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 115 AEUV gedeckt sein kann. Das Handeln der EU müsse hierfür nämlich i. S. d. Subsidiaritätsprinzips erforderlich sein (d. h., ein uni- oder bilaterales Handeln der Mitgliedstaaten dürfte der Binnenmarktbeeinträchtigung nicht gleich gut entgegenwirken). Angesichts der bisherigen Arbeiten der OECD-Mitgliedstaaten und der Möglichkeit, die Empfehlungen der OECD sodann wirksam in nationales Recht umzusetzen, erscheine dies zumindest fraglich.⁵⁰ Hier wird jedoch übersehen, dass es sich bei den Empfehlungen der OECD eben nicht um einen verbindlichen Rechtsrahmen handelt. Für sich genommen gewährleisten sie noch keine einheitliche Umsetzung innerhalb des Binnenmarktes.⁵¹ Mit Blick auf die hier gegenständliche Entstrickungsbesteuerung kann dieser Auffassung zudem entgegengehalten werden, dass die OECD – soweit ersichtlich – keine besonderen Entstrickungsregeln befürwortet – sofern man den AOA nicht (auch) als Entstrickungsregel in diesem Sinne verstehen will. Ferner begründet der Richtliniengeber seine Kompetenz zum Erlass der ATAD und damit das Vorliegen der Voraussetzung der allgemeinen Ermächtigung i. S. d. Art. 115 AEUV und die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips i. S. d. Art. 5 Abs. 3 EUV bisher unwiderlegt wie folgt:

„Ein wesentliches Ziel der vorliegenden Richtlinie ist es, die Resilienz des Binnenmarkts insgesamt gegenüber grenzüberschreitenden Steuervermeidungspraktiken zu stärken, was nicht ausreichend erreicht werden kann, wenn die Mitgliedstaaten einzeln tätig werden. Die nationalen Körperschaftsteuersysteme sind unterschiedlich, und ein eigenständiges Tätigwerden der Mitgliedstaaten würde nur die bestehende Fragmentierung des Binnenmarkts im Bereich der direkten Steuern reproduzieren. [...] Also müssen Lösungen gefunden werden, die für den Binnenmarkt insgesamt tauglich sind, was sich besser auf Unionsebene verwirklichen lässt. Die Union kann daher im Einklang mit dem in Artikel 5 des Vertrags über die Europäische Union niedergelegten Subsidiaritätsprinzip tätig werden. Entsprechend dem in demselben Artikel genannten

⁴⁹ Ebd., Rz. 1.17.

⁵⁰ Haase, Int. und europ. Steuerrecht, 2017, S. 76 f.

⁵¹ Oertel, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, Rz. 41.

Grundsatz der Verhältnismäßigkeit geht die vorliegende Richtlinie nicht über das zur Erreichung des genannten Ziels erforderliche Maß hinaus. Indem sie einen Mindestschutz für den Binnenmarkt vorsieht, wird mit der Richtlinie nur das zur Erreichung dieses Ziels erforderliche Mindestmaß an Koordination innerhalb der Union angestrebt.“⁵²

Aus den vorstehenden Begründungserwägungen folgt nach der hier vertretenen Auffassung, dass der Rat die ATAD und insbesondere die Regelung zur Entstrickungsbesteuerung im Rahmen einer durch Art. 115 AEUV begründeten Gesetzgebungskompetenz erlassen und dabei sowohl das Subsidiaritätsprinzip (Art. 5 Abs. 3 EUV) als auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Art. 5 Abs. 4 EUV) ausreichend beachtet hat.⁵³ Dessen ungeachtet hat die ATAD und damit auch die Regelung zur Entstrickungsbesteuerung in jedem Fall die Vermutung der Gültigkeit von Unionsrechtsakten für sich. Selbst wenn die ATAD insgesamt oder nur die Regelung zur Entstrickungsbesteuerung rechtswidrig wären, änderte dies nichts an der Verbindlichkeit der Umsetzungsverpflichtung der Mitgliedstaaten, da auch rechtswidrige Rechtsakte der EU wirksam sind bis sie aufgehoben oder zurückgenommen werden und nur Rechtsakte mit extrem schweren Fehlern nichtig sein können.⁵⁴

Ferner ergeben sich auch keine Zweifel an der Umsetzungsverpflichtung durch die Mitgliedstaaten aufgrund etwaiger Bedenken an der Vereinbarkeit der Entstrickungsregelung in Art. 5 ATAD mit den Grundfreiheiten. Der EuGH hat nämlich für die primärrechtliche Beurteilung der Entstrickungsbesteuerung durch seine bisherige Rechtsprechung in über 30 Jahren eine gefestigte Grundlage geschaffen und damit zugleich die Vorarbeit für das Entstrickungskonzept der ATAD geleistet (vgl. Historische Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung zur Entstrickungsbesteuerung: 1. Kapitel D.III). So hat der Richtliniengeber trotz der in der Literatur geäußerten Kritik an dieser Rechtsprechung⁵⁵ für Zwecke der Ausgestaltung des Art. 5 ATAD letztlich die EuGH-Rechtsprechung in Richtlinienform aufgegriffen und damit den EU-Mitgliedstaaten die Einführung eines entsprechenden Entstrickungskonzepts nicht nur gestattet, sondern vorgeschrieben.

⁵² RL 2016/1164/EU, 16. Erwägungsgrund.

⁵³ So auch *Musil*, FR 2018, 933 (938 f.)

⁵⁴ EuGH, Urteil vom 8.7.1999, Rs. C-245/92, *Chemie Linz/Kommission*, Slg. 1999, I-4643, Rz. 93.

⁵⁵ Vgl. hierzu nur den Überblick zur EuGH-Rechtsprechung bei *Mechtler/Spies*, ISR 2016, 430 ff. und ISR 2017, 9 ff.

Daher ist nicht zu erwarten, dass der EuGH seine Rechtsprechung in Bezug auf die Entstrickungsregelungen inhaltlich ändern wird, insbesondere da diese Rechtsprechung nunmehr in Richtlinienform gegossen wurde. Ferner wird in diesem Kontext bemerkt, dass die Aufhebung der ATAD oder einzelner Regelungen der Richtlinie schon deswegen unwahrscheinlich ist, da prozessual nur ein Vertragsverletzungsverfahren oder ein Vorabentscheidungsverfahren auf Vorlage nationaler Gerichte in Betracht käme. Die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens ist nicht zu erwarten, da die Richtlinie einstimmig erlassen wurde und im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens würde in erster Linie das jeweilige nationale Recht geprüft und allenfalls inzidenter die diesem Recht zugrunde liegende Richtlinie.⁵⁶

D. EuGH-Rechtsprechung zu einer primärrechtskonformen Entstrickungsbesteuerung

Es ist Aufgabe des EuGH, die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung der Verträge zu sichern (Art. 19 Abs. 1 Satz 1 EUV) und so maßgeblich zu erläutern und zu verdeutlichen, in welchem Sinne und mit welcher Tragweite Vorschriften des Unionsrecht zu verstehen und anzuwenden sind.⁵⁷ Dabei entwickelt er seine Rechtsprechung schrittweise und fördert damit deren Vorhersehbarkeit, Kohärenz und Akzeptanz.⁵⁸ So hat der EuGH für die primärrechtliche Beurteilung der Entstrickungsbesteuerung durch seine bisherige Rechtsprechung eine gefestigte Grundlage geschaffen und damit zugleich die Vorarbeit für das Entstrickungskonzept der ATAD geleistet.

Im Rahmen dieses Abschnitts wird zunächst das Prüfungsprogramm des EuGH bei der Prüfung von Entstrickungsvorschriften auf seine Unionsrechtskonformität nachgezeichnet, die in der Regel auf (1.) der Tatbestandsebene und (2.) der Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsebene stattfindet.⁵⁹ Ferner wird dargelegt, inwiefern die jeweiligen Feststellungen des EuGH im Bereich der Entstrickungsbesteuerung prinzipiell verallgemeinerungsfähig sind (d. h. (1.) die jewei-

⁵⁶ Musil, FR 2018, 933 (938)

⁵⁷ EuGH, Urteil vom 17.2.2005, Rs. C-453/02 und C-462/02, *Linneweber und Akritidis*, Slg. 2005, I-1131, Rz. 41.

⁵⁸ Stotz, in: Riesenhuber, Europ. Methodenlehre, 2015, S. 491 ff.

⁵⁹ Zur dreistufigen Prüfung vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015, Rz. 110 ff.; der EuGH prüft die Verhältnismäßigkeit durchweg auf der Rechtfertigungsebene.

ligen Feststellungen der unterschiedlichen Entscheidungen gleichsam für Tatbestände gelten, die Kapitalgesellschaften betreffen, wie für solche, die natürliche Personen betreffen und (2.) die jeweiligen Feststellungen auf Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsebene übertragbar sind, auch wenn auf Tatbestandsebene eine Beschränkung verschiedener Grundfreiheiten vorliegt). Denn nur, weil die jeweiligen Feststellungen des EuGH verallgemeinerungsfähig sind, sind sie geeignet, um als Maßstab für ein primärrechtskonformes Entstrickungskonzept herangezogen zu werden.

I. Prüfungsprogramm des EuGH

1. Tatbestandsebene

Der EuGH prüft auf Tatbestandsebene den Eingriff in den Schutzbereich einer Grundfreiheit. Bei Entstrickungssachverhalten ist zuallererst die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV) relevant, aber – je nach Sachverhalt – auch die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 ff. AEUV), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 ff. AEUV) oder die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV).⁶⁰

a) Niederlassungsfreiheit

Die Niederlassungsfreiheit gehört zum Kernbereich der personenbezogenen Grundfreiheiten und schützt die Freizügigkeit selbständiger Unternehmer, indem sie allen Unternehmensträgern – ungeachtet ihrer Rechtsform – das Recht gewährt, Niederlassungen in anderen EU-Mitgliedstaaten zu errichten. Daraus ergibt sich etwa auch, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat nicht behindern darf.⁶¹ Die Niederlassungsfreiheit wird heute für

⁶⁰ Die Grundfreiheiten gelten prinzipiell auch im Anwendungsbereich des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) (z. B. Niederlassungsfreiheit i. S. von Art. 31 ff. EWR-Abkommen), die im Wesentlichen mit denen des AEUV vergleichbar sind (s. dazu etwa EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14, *Kommission/Portugal*, ABl. 2017/C 53/2/EU, ECLI:EU:C:2016:335; Europäische Freihandelsassoziation (EFTA)-Gerichtshof, vom 3.10.2012, E-15/11, *Arcade Drilling*, ABl EU 2013, Nr. C 29, 7).

⁶¹ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273-12339, 35.

das Steuerrecht als umfassendes Beschränkungsverbot angesehen⁶² und ist für das Unternehmenssteuerrecht der EU-Mitgliedstaaten daher die maßgebende Grundfreiheit.⁶³

b) Abgrenzung der Niederlassungsfreiheit von der Arbeitnehmerfreizügigkeit

Die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit hängt im Verhältnis zur Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 ff. AEUV) von dem Kriterium der Selbständigkeit des Steuerpflichtigen ab. Die Arbeitnehmerfreizügigkeit kumuliert für Nichtselbständige alle Garantien der Niederlassungs- und der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 ff. AEUV), da sowohl die Niederlassungs- als auch die Dienstleistungsfreiheit nur auf Selbstständige Anwendung finden. Zu Überschneidungen der Niederlassungsfreiheit und der Arbeitnehmerfreizügigkeit kann es kommen, wenn gleichzeitig die Niederlassungsfreiheit des Arbeitgebers und die Arbeitnehmerfreizügigkeit des Arbeitnehmers betroffen sind. Das ist der Fall, wenn der Arbeitgeber in den Schutzbereich einer passiven Arbeitnehmerfreizügigkeit einzubeziehen ist (z. B. wenn der Abzug von Lohnaufwand von der einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage des Arbeitgebers von einer arbeitnehmerseitigen Besteuerung im Inland abhängig gemacht wird).⁶⁴

c) Abgrenzung der Niederlassungsfreiheit von der Dienstleistungsfreiheit

Die Niederlassungsfreiheit schützt Statusveränderungen von Unternehmen und die damit verbundenen operativen Tätigkeiten. Der bloße Import oder Export von Dienstleistungen auf dem Binnenmarkt fällt indes in den Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit. Im Bereich der direkten Steuern liegt eine solche Statusveränderung vor, wenn ein Steuerpflichtiger seine Ansässigkeit (Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Sitz) von einem Mitgliedsstaat in einen anderen Mitgliedsstaat verlagert. Erfasst sind aber auch Fälle, in denen der Steuerpflichtige in seinem Ansässigkeitsstaat keinerlei Veränderungen vollzieht, aber eine zusätzliche Ansässigkeit, Niederlassung oder Tochtergesellschaft in dem anderen Mitgliedstaat begründet.⁶⁵

⁶² EuGH, Urteil vom 15.5.1997, Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2492-2506; *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.71; *Dautzenberg*, FR 1997, 570 (570 f.); *Weiß*, EuZW 1999, 493 (493 f.); *Hahn*, IFSt-Schrift 378, 1999, S. 37 f. m. w. N.

⁶³ *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.71; *Schaumburg*, Int. Steuerrecht, 2017, Rz. 4.25.

⁶⁴ *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.45.

⁶⁵ *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.73 f.

d) Abgrenzung der Niederlassungsfreiheit von der Kapitalverkehrsfreiheit

Die Kapitalverkehrsfreiheit hat entgegen des missverständlichen Wortlauts des Art. 49 Unterabsatz 2 AEUV („Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr [...]“) keinen allgemeinen Vorrang gegenüber der Niederlassungsfreiheit.⁶⁶ Sie erfasst jedoch – anders als die Niederlassungsfreiheit – auch Sachverhalte mit Bezug zu Drittstaaten. Bedeutsam ist die Abgrenzung der Niederlassungs- von der Kapitalverkehrsfreiheit insbesondere bei Beteiligungen an Gesellschaften. Für sie hängt die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit davon ab, ob ein Gesellschafter kraft einer starken gesellschaftsrechtlichen Stellung die Gesellschaft beherrscht. Dann fällt der Sachverhalt in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit (d. h. im Grundsatz ohne Schutz für Drittstaatenfälle). Eine nicht beherrschende Beteiligung, die primär den passiven Charakter einer Vermögensanlage hat, fällt dagegen unter die Kapitalverkehrsfreiheit mit der Folge, dass auch Drittstaatenfälle geschützt werden.⁶⁷

e) Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit

In den persönlichen Schutzbereich der primären Niederlassungsfreiheit fallen Staatsangehörige eines Mitgliedstaates (Art. 49 Unterabsatz 1 Satz 1 AEUV). Niederlassung meint die Übersiedlung (Wohnsitznahme oder Verlegung des gewöhnlichen Aufenthalts bzw. Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung in einen anderen EU-Mitgliedstaat). Das Recht zur Gründung sekundärer Niederlassungen (Zweitniederlassungen, Agenturen, Tochtergesellschaften)⁶⁸ steht Angehörigen eines Mitgliedstaates zu (Art. 49 Unterabsatz 1 Satz 2 AEUV). Beide Garantien werden auf die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften erstreckt, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der EU haben (Art. 54 Unterabsatz 1 AEUV).⁶⁹ Hierzu zählen neben den nach bürgerlichem Recht gegründeten Personengesellschaften und Körperschaften auch juristische Personen des öffentlichen Rechts, die einen Erwerbszweck verfolgen (Art. 54 Unterabsatz 2 AEUV). Die Nie-

⁶⁶ Ebd.

⁶⁷ Ebd.

⁶⁸ Das heißt insbesondere Betriebsstätten und ständige Vertreter (Art. 5 OECD-MA, §§ 12, 13 AO) und feste Einrichtungen (Art. 14 OECD-MA a. F., § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

⁶⁹ Zu beachten ist allerdings, dass eine Gesellschaft sich nur auf die Niederlassungsfreiheit berufen kann, wenn sie nicht etwa im Rahmen eines grenzüberschreitenden Vorgangs ihre Existenz aufgibt (*Bröhmer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2016, Art. 54 AEUV, Rz. 8).

derlassungsfreiheit gewährt einen umfassenden Diskriminierungs- und Beschränkungsschutz. Hierdurch werden alle mit der primären und sekundären Niederlassung unmittelbar zusammenhängenden Aktivitäten sowie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten und die Gründung und Leitung von Unternehmen umfasst.⁷⁰

Parallel zu Art. 49 AEUV begründet Art. 31 Abs. 1 EWR-Abkommen einen im Wesentlichen gleichwertigen Schutz der Niederlassungsfreiheit für Staatsangehörige Norwegens, Islands und Liechtensteins. Artikel 34 EWR-Abkommen erstreckt diesen Schutz – parallel zu Art. 54 AEUV und den dort niedergelegten Voraussetzungen – auf die nach den Rechtsvorschriften eines EWR-Staats gegründeten Gesellschaften.

Bei Entstrickungssachverhalten liegt das grenzüberschreitende Element,⁷¹ das für die Eröffnung des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit erforderlich ist, stets vor. Eine Entstrickung setzt nämlich die grenzüberschreitende Übertragung von Besteuerungsgegenständen oder sonstige grenzüberschreitende unternehmerische Vorgänge voraus, die zu einer Neuordnung von Besteuerungsgegenständen zu einer Betriebsstätte in einem anderen Staat führen.⁷²

f) Eingriff in den Schutzbereich: Liquiditätsnachteil

Ein Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit kann in Gestalt einer offenen oder verdeckten Diskriminierung oder Beschränkung vorliegen.⁷³ Die Differenzierung zwischen offener und verdeckter Diskriminierung sowie Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist bedeutsam, weil verdeckte Diskriminierungen und Beschränkungen auch aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein können, während offene Diskriminierungen nur durch Gründe der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit (Art. 52 Abs. 1 AEUV) zu rechtfertigen sind.⁷⁴ Bei einer offenen Diskriminierung knüpft eine Ungleichbehandlung an die Staatsangehörigkeit an (z. B. erlaubt nationales Recht die Aufnahme oder Ausübung einer selb-

⁷⁰ *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.75.

⁷¹ Siehe dazu etwa *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 49 AEUV Rz. 20; *Hahn*, DStZ 2005, 443 (437); *Schnitger*, Ertragssteuerrecht, 2006, S. 107; *Jarass*, RIW 1993, 1 (1 ff.).

⁷² *Orthmann*, Entstrickungsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit, 2015, S. 293.

⁷³ Bei der Abgrenzung einer Diskriminierung von einer Beschränkung sind die Grenzen in der Praxis teilweise „verschwommen“ (*Hahn*, DStZ, 2005, S. 433, 439).

⁷⁴ vgl. *Khan/Eisenhut*, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, 2018, Art. 49 AEUV Rz. 21

ständigen Erwerbstätigkeit ausdrücklich nur für die eigenen Staatsangehörigen).⁷⁵ Eine verdeckte Diskriminierung knüpft nicht an die Staatsangehörigkeit an, aber betrifft in der Regel Ausländer (z. B. hat eine nationale Vorschrift Tatbestandsvoraussetzungen, die Inländer regelmäßig erfüllen; Ausländer hingegen nicht).⁷⁶ Der EuGH sieht darüberhinausgehend die Niederlassungsfreiheit als umfassendes Beschränkungsverbot an.⁷⁷ Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind alle Maßnahmen, die die Ausübung der Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen.⁷⁸ Demzufolge darf etwa der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat im Grundsatz nicht behindern.⁷⁹

In Sachverhalten, in denen ein Grenzübertritt mit einer zusätzlichen Belastung einhergeht, liegt im Grundsatz eine rechtfertigungsbedürftige Beschränkung vor.⁸⁰ Demgemäß ist auch in einer Ungleichbehandlung im Bereich des Steuerrechts zu Lasten von grenzüberschreitenden Sachverhalten im Vergleich zu rein nationalen Sachverhalten eine Beschränkung zu sehen (Vergleich der Regelung für eine grenzüberschreitende Beziehung mit einer nur innerstaatlichen Beziehung).⁸¹ Insoweit genügt es, dass die Ausübung der Niederlassungsfreiheit weniger attraktiv wird.⁸²

Die Niederlassungsfreiheit wird durch die Besteuerung im Rahmen eines grenzüberschreitenden Entstrickungssachverhalts (z. B. die Übertragung einzelner Besteuerungsgegenstände aus dem Inland in eine ausländische Betriebsstätte oder der Wegzug des Steuerpflichtigen) beschränkt, wenn ein vergleichbarer rein nationaler Vorgang (d. h. die Übertragung von Besteuerungsgegen-

⁷⁵ Schlag, in Schwarze, EU-Kommentar, 2012, Art. 49 AEUV Rz. 34.

⁷⁶ Schlag, in Schwarze, EU-Kommentar, 2012, Art. 49 AEUV Rz. 35. Kotzur, in: Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, 2017, Art. 49 AEUV Rz. 10, 14; Jarass, RIW 1993, 1 (5). Siehe auch Khan/Eisenhut, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, 2018, Art. 49 AEUV Rz. 15 ff.

⁷⁷ EuGH, Urteil vom 31.3.1993, Rs. C-19/92, *Kraus/Land Baden-Württemberg*, Slg. 1993, I-1689–1700; EuGH, Urteil vom 30.11.1995, Rs. C-55/94, *Gebhard/Consilio*, Slg. 1995, I-4186–4201; Herdegen, *Europarecht*, 2018, § 16 Rz. 31; Habersack/Verse, *Europ. Gesellschaftsrecht*, 2011, § 3 Rz. 3; Teichmann, ZIP 2009, 393 (396); Schlag, in Schwarze, EU-Kommentar, 2012, Art. 49 AEUV Rz. 45 ff.

⁷⁸ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 36.

⁷⁹ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 35.

⁸⁰ Teichmann, DB 2012, 2085 (2089); Teichmann, ZIP 2009, 393 (396); Hahn, DStZ 2005, 443 (441).

⁸¹ Richter/Heyd, IStR 2010, 367 (375); Bayer/Schmidt, ZIP 2012, 1481 (1487), Frotscher, *Internationales Steuerrecht*, 2015, § 3 Rz. 66.

⁸² EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 36; Laage, *StuW* 2012, 182 (186).

ständen zwischen inländischen Betriebsstätten oder die Sitzverlegung im Inland) keine oder günstigere steuerliche Folgen hätte.⁸³

Die zeitlich vor den Realisationszeitpunkt gezogene Entstrickungsbesteuerung in grenzüberschreitenden Fällen führt zu einem Liquiditätsnachteil im Vergleich zu reinen Inlandsfällen, die grundsätzlich erst im Realisationszeitpunkt eine belastende Steuerfolge auslösen. Die Besteuerung im Entstrickungszeitpunkt könnte daher dazu führen, dass von einer grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Betätigung Abstand genommen wird. Daher liegt wegen des Liquiditätsnachteils aufgrund der Entstrickungsbesteuerung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor.⁸⁴

Die Voraussetzungen einer Diskriminierung sind durch die Vorschriften der Entstrickungsbesteuerung indes nicht erfüllt, weil die Entstrickungsregelungen nicht an die Staatsangehörigkeit oder das Gesellschaftsstatut anknüpfen, sondern allein auf den In- und Ausländern gleichermaßen möglichen Grenzübertritt abstellen.⁸⁵

Etwaige Vergünstigungen, die die nachteiligen Steuerfolgen für den Steuerpflichtigen im Entstrickungsfall abmildern (z. B. Stundungs- oder Ratenzahlungsmöglichkeiten), lassen die Beschränkung nicht entfallen, sondern können allenfalls rechtfertigend wirken; denn auch eine durch eine Vergünstigung abgemilderte nachteilige Steuerfolge im grenzüberschreitenden Sachverhalt ist vergleichsweise ungünstiger als ein steuerneutraler rein inländischer Sachverhalt.⁸⁶

2. Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsebene

a) Rechtfertigungsgrund

Auf der Rechtfertigungsebene werden neben den geschriebenen Rechtfertigungsgründen (Art. 36, 45 Abs. 3, 52, Art. 62 i. V. m. Art. 52, 64 Abs. 1, Art. 65 Abs. 1 AEUV), die für das

⁸³ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 37; *Richter/Heyd*, IStR 2010, 367 (375); *Wassermeyer*, IStR 2011, 813 (813 ff.).

⁸⁴ EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14, *Kommission/Portugal*, ABl. 2017/C 53/2/EU, IStR 2017; *Wassermeyer*, IStR 2011, S. 813 ff. und *Campos Nave*, BB 2009, 870 (870 f.); *Hahn*, DStZ 2005, 443 (440).

⁸⁵ *Laage*, StuW 2012, 182 (186).

⁸⁶ *Orthmann*, Entstrickungsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit, 2015, S. 299.

Steuerrecht kaum relevant sind⁸⁷, ungeschriebene Rechtfertigungsgründe geprüft, die allerdings nur bei verdeckten Diskriminierungen und bei Verstößen gegen das Beschränkungsverbot anwendbar sind.⁸⁸

Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe ergeben sich aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses,⁸⁹ insoweit als sie nach den Zielsetzungen und Wertungen des Unionsrechts legitim erscheinen.⁹⁰ Eine abstrakte Definition für die zwingenden Erfordernisse des Allgemeininteresses gibt es nicht, sodass der Begriff praktisch nur durch die Kasuistik des EuGH bestimmt werden kann.⁹¹

Der EuGH hat im steuerrechtlichen Kontext folgende ungeschriebene Rechtfertigungsgründe als zwingende Gründe des Allgemeininteresses anerkannt:

- Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten,⁹²
- Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung/-missbrauch (wobei missbräuchliche Gestaltungen nur solche sind, die rein künstlich sind, jeder wirtschaftlichen Realität entbehren und nur dem Zweck dienen, Steuern zu sparen),⁹³
- steuerliche Kontrolle i. S. der Sicherstellung der nationalen Besteuerung,⁹⁴
- Verhinderung steuermindernder Doppelentlastungen⁹⁵ und
- Kohärenz des Steuersystems.⁹⁶

⁸⁷ Englisch, in: Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 2020, S. 93.

⁸⁸ Wernsmann, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, 2015, § 30 Rz. 113; Ehlers, in: Ehlers/Becker, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 2014, S. 239.

⁸⁹ EuGH, Urteil vom 20.2.1979, Rs. 120/78, *Rewe-Zentral AG*, Slg. 1979, I-649 Rz. 8.

⁹⁰ Englisch, in: Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 2020, S. 251.

⁹¹ Dürrschmidt, StuW 2010, 137 (150).

⁹² EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C-164/12, *DMC*, ABl. 2014/C 93/08/EU, Rz. 46; Mitschke, IStR 2014, 37 (37 ff.); Musil/Schulz, DStR 2013, 2205 (2205 ff.).

⁹³ EuGH, Urteil vom 6.6.2013, C-383/10, *Kommission/ Belgien*, ABl. 2013/C 225/2/EU, Rz. 51.

⁹⁴ EuGH, Urteil vom 14.9.2006-RS. C-386/04 - *Stauffer*, Slg. 2006, I-8203 ff., Rz. 32.

⁹⁵ EuGH, Urteil vom 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837–10886; EuGH, Urteil vom 29.3.2007, Rs. C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg. 2007, I-2647; EuGH, Urteil vom 15.5.2008, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-361.

⁹⁶ EuGH, Urteil vom 13.4.2000, Rs. C-251/98, *Baars*, Slg. 2000, I-2787 ff., Rz. 40; EuGH, Urteil vom 7.9.2004, Rs. C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7498, Rz. 42 ff.

Welcher Rechtfertigungsgrund einschlägig ist, hängt davon ab, welches Ziel der Mitgliedstaat mit der beschränkenden Maßnahme verfolgt.

Die Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten ist in der Praxis der bedeutendste Rechtfertigungsgrund⁹⁷ und wurde vom EuGH erstmals in der Rs. *Marks & Spencer*⁹⁸ herangezogen – nachdem er ihn in der Rs. *Hughes de Lasteyrie du Saillant*⁹⁹ noch abgelehnt hatte. In der Rs. *Marks & Spencer* ging es um die Frage nach der Zulässigkeit einer Regelung, die verbundenen Unternehmen die grenzüberschreitende Verlustnutzung untersagt.¹⁰⁰ Der EuGH betrachtete bei der Rechtfertigungsprüfung im Rahmen einer Gesamtwürdigung die drei Rechtfertigungsgründe (1.) Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, (2.) die Verhinderung der doppelten Verlustnutzung und (3.) die Verhinderung der Steuerflucht.¹⁰¹ In der Folgeentscheidung in der Rs. *Lidl Belgium*¹⁰² hob der EuGH indes hervor, dass auch zwei der genannten drei Gründe grundsätzlich für eine Rechtfertigung ausreichend seien.¹⁰³ Schließlich ließ er in der Rs. *X-Holding*¹⁰⁴ im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung einer Regelung der niederländischen Gruppenbesteuerung den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zur Rechtfertigung genügen.¹⁰⁵

Der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis ist Ausfluss des Territorialitätsprinzips und trägt ferner den fiskalischen Interessen der Mitgliedstaaten Rechnung.¹⁰⁶ Die eigene Gebietszuständigkeit und die eigene territorial abgrenzbare Besteuerungs- und Ertragszuständigkeit stellen unverzichtbare Elemente staatlicher Souveränität dar.¹⁰⁷ Die Anerkennung von fiskalischen Interessen der Mitgliedstaaten im Rahmen der Rechtfertigung

⁹⁷ Englisch, in: Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 2020, § 4 Rz. 97.

⁹⁸ EuGH, Urteil vom 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837–10886.

⁹⁹ EuGH, Urteil vom 11.3.2004, Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409–2460.

¹⁰⁰ Müller-Graff, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 49 AEUV Rz. 90; Musil/Fähling, DStR 2010, 1501 (1501 ff.).

¹⁰¹ EuGH, Urteil vom 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837–10886; Musil/Fähling, DStR 2010, 1501 (1501 ff.), Danwitz, in: Brandt, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, 2013, S. 83.

¹⁰² EuGH, Urteil vom 15.5.2008, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-361.

¹⁰³ Ebd.; Musil/Fähling, DStR 2010, 1501 (1501 ff.), Danwitz, in: Brandt, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, 2013, S. 83.

¹⁰⁴ EuGH, Urteil vom 25.2.2010, Rs. C-337/08, *X-Holding*, Slg. 2010, I-1215.

¹⁰⁵ Ebd.; Musil/Fähling, DStR 2010, 1501 (1501 ff.); Danwitz, in: Brandt, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, 2013, S. 83.

¹⁰⁶ Weber-Grellet, DStR 2009, 1229 (1229 ff.); Weber-Grellet, StbJb 2009/2010, 43 (65).

¹⁰⁷ Lehner, JZ 2007, 1047 (1061 f.).

lässt sich als Ausgangspunkt einer Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung begreifen, die tendenziell dem mitgliedstaatlichen Interesse an der Sicherung von Steuersubstrat höheres Gewicht beimisst.¹⁰⁸

Die mitgliedstaatlichen Vorschriften zur Regelung der Besteuerung stiller Reserven oder unrealisierter Wertzuwächse im Entstrickungsfall lassen sich mit Verweis auf die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis rechtfertigen.¹⁰⁹ Ein Staat hat ein anzuerkennendes Interesse an der steuerlichen Erfassung von stillen Reserven, die auf seinem Hoheitsgebiet entstanden sind, weil die Bildung dieser stillen Reserven nur durch die Nutzung von staatlicher Infrastruktur und Abschreibungsmöglichkeiten ermöglicht werden und damit ein tatsächlicher Anknüpfungspunkt (*genuine link*) besteht, der nach dem Territorialprinzip eine Besteuerung erlaubt.¹¹⁰ Der EuGH erachtet daher die Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten seit dem Urteil in der Rs. *N*¹¹¹ und fortgeführt mit der Rs. *National Grid Indus*¹¹² als den maßgeblichen Rechtfertigungsgrund für die Entstrickungsbesteuerung.¹¹³ Dabei hat der EuGH das Territorialitätsprinzip mit einer zeitlichen Komponente verbunden, wonach ein Mitgliedsstaat seine Besteuerungsbefugnis im Rahmen der Entstrickungsbesteuerung nur hinsichtlich der Wertzuwächse ausüben darf, die auf seinem Hoheitsgebiet im Ansässigkeitszeitraum erzielt worden sind.¹¹⁴

Der EuGH erkennt den Rechtfertigungsgrund der Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten jedoch nur an, wenn ein Mitgliedstaat durch den Entstrickungsvorgang tatsächlich an der Ausübung seiner Steuerhoheit über die in seinem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven gehindert ist (d. h. tatsächlich jedes Besteuerungsrecht an den nicht realisierten Wertzuwächsen verliert).¹¹⁵

¹⁰⁸ Musil/Fähling, DStR 2010, 1501 (1501 ff.); Kube, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht, 2009, S. 22.

¹⁰⁹ Englisch, in: Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 2020, § 4 Rz. 97 mit Hinweis auf EuGH, C-470/04, *N*, DStR 2006, 1691 (1695), Rz. 41 ff.; EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339; Englisch, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, 2008, S. 77 ff.

¹¹⁰ Dürschmidt, Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmensumstrukturierungen, 2008, S. 286 f.

¹¹¹ EuGH, Urteil vom 7.9.2006, Rs. C-470/04, *N*, Slg. 2006, I-749.

¹¹² EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339.

¹¹³ Gosch, JbFfSt 2013/2014, 71 (71 ff.).

¹¹⁴ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 43.

¹¹⁵ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C-164/12, *DMC*, ABl. 2014/C 93/08/EU, DStR 2014, 193 (56 f.).

Die Kohärenz des Steuersystems lässt der EuGH als Rechtfertigungsgrund prinzipiell gelten.¹¹⁶ Im Wesentlichen geht es bei diesem Rechtfertigungsgrund um den unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem Steuervorteil und einer (nachteiligen) Besteuerung (d. h. einen systematischen Zusammenhang verschiedener Regelungen, die in einer Wechselwirkung stehen). Dabei stellte der EuGH zunächst auf denselben Steuerpflichtigen ab,¹¹⁷ zieht nunmehr aber eine personenübergreifende Betrachtung heran.¹¹⁸ Die steuerliche Kohärenz soll die Integrität der nationalen Steuersysteme schützen und dem notwendigen Zusammenhang von Regelungen Rechnung tragen, weil die innerstaatliche Lastengleichheit und Systemkongruenz für das Steuersystem von grundlegender Bedeutung sind.¹¹⁹ Bei der Entstrickungsbesteuerung ist jedoch diese Wechselwirkung zwischen einem Steuervorteil und einer steuerlichen Belastung nicht gegeben, weil die Entstrickungsbesteuerung gerade keine in diesem Sinne symmetrische Verstrickungsnorm vorsieht.¹²⁰

Der EuGH erkennt ferner das Interesse der Mitgliedstaaten an der Bekämpfung des Rechtsmissbrauchs und der Steuerflucht, -umgehung und -hinterziehung an.¹²¹ Daraus ergibt sich das Recht der Mitgliedstaaten, Maßnahmen zu ergreifen, um den Missbrauch der Grundfreiheiten zu verhindern.¹²² Pauschalen Missbrauchsvermutungen im Recht der Mitgliedstaaten sind dabei aber enge Schranken gesetzt.¹²³

Auch lässt der EuGH die Verhinderung steuermindernder Doppelentlastungen als Rechtfertigungsgrund zu. Hierbei geht es darum, dass vor allem Gesellschaften nicht auf der Grundlage

¹¹⁶ EuGH, Urteil vom 11.8.1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2508-2519; *Englisch*, in: Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 2020, § 4 Rz. 12; *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (500 ff.); *Musil/Fähling*, DStR 2010, 1501 (1501 ff.), *Musil*, DB 2009, 1037 (1037 ff.).

¹¹⁷ EuGH, Urteil vom 13.4.2000, Rs. C-251/98, *Baars*, Slg. 2000, I-2787 ff., Rz. 40.

¹¹⁸ EuGH, Urteil vom 7.9.2004, Rs. C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7498, Rz. 42 ff.

¹¹⁹ *Weber-Grellet*, DStR 2009, 1229 (1229 ff.).

¹²⁰ *Kahle/Beinert*, FR 2015, 585 (588).

¹²¹ EuGH, Urteil vom 13.3.2007, Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Slg. 2007, I-2157–2212; *Englisch*, in: Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 2020, § 4 Rz. 99; *Hahn*, DStZ 2005, 443 (510).

¹²² *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, S. 221. EuGH, Urteil vom 9.3.1999, Rs. C-212/97, *Centros*, Slg. 1999, I-1484–1498.

¹²³ EuGH, Urteil vom 12.9.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995 ff.; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, S. 222.

grenzüberschreitender Tätigkeiten Verluste der Tochtergesellschaft im dortigen Mitgliedstaat und anschließend erneut im Mitgliedstaat der Muttergesellschaft steuerlich geltend machen.¹²⁴

Des Weiteren lässt der EuGH die steuerliche Kontrolle i. S. der Sicherstellung der nationalen Besteuerung prinzipiell als Rechtfertigungsgrund gelten¹²⁵ (aus faktischen Gründen kann es der Steuerverwaltung der Mitgliedstaaten erschwert oder sogar unmöglich sein, in anderen Staaten geleistete Beiträge oder Abgaben zu überprüfen).¹²⁶ Allerdings stellt der EuGH zugleich unter Verweis etwa auf die Amtshilferichtlinie¹²⁷ strenge Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit. So können zumindest Mitgliedstaaten der EU zur Sachverhaltsaufklärung gegenseitige Amtshilfe in Anspruch nehmen und vom Steuerpflichtigen selbst die Vorlage aller erforderlichen Nachweise verlangen. Darin wären konkret mildere Maßnahmen zu sehen, als zur steuerlichen Kontrolle etwa unwiderlegbare gesetzliche Vermutungen im grenzüberschreitenden Kontext zu normieren oder erhöhte Nachweis- und Mitwirkungspflichten in Auslandssachverhalten vorzusehen.¹²⁸

Der EuGH hat im Übrigen folgende Gründe nicht als ungeschriebene Rechtfertigungsgründe anerkannt:

- fehlende Harmonisierung,¹²⁹
- Steuermindereinnahmen,¹³⁰
- Erschwernisse bei der Sachaufklärung¹³¹ und beim Steuervollzug,¹³²

¹²⁴ EuGH, Urteil vom 15.5.2008, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-3601; *Frenz*, Handbuch Europarecht, 2012, Rz. 2652.

¹²⁵ EuGH, Urteil vom 27.1.2009, Rs. C-318/07, *Persche*, Slg. 2009, I-359; *Englisch*, in: Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 2020, § 4 Rz. 104; *Hahn*, DStZ 2005, 443 (509).

¹²⁶ *Sedemund*, IStR 2002, 390, Rz. 438; *Sedemund*, IStR 2002, 390 (390 ff.).

¹²⁷ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABI. Nr. L 64, 1; vormals Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19.12.1977 über die Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien, ABI. Nr. L 336, 15.

¹²⁸ EuGH, Urteil vom 11.10.2007, Rs. C-451/05, *ELISA*, Slg. 2007, I-8287–8318; *Englisch*, in: Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 2020, § 4 Rz. 104; *Sedemund*, IStR 2002, 390, Rz. 438 f.; *Hahn*, DStZ 2005, 443 (509); *Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht, 2009, S. 11.

¹²⁹ EuGH, Urteil vom 15.5.1997, Rs. C-250/95, *Futura Singer*, Slg. 1997, I-2492 ff.

¹³⁰ EuGH, Urteil vom 16.10.2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, Slg. 2011, I-5389, Rz. 40.

¹³¹ EuGH, Urteil vom 28.1.1992, Rs. C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249 ff.

¹³² EuGH, Urteil vom 1.7.2000 - Rs. C-233/09 - *Dijkmann*, Slg. 2010, I-6649, Rz. 60.

- Vorteilsausgleich, wonach ein in einem Mitgliedstaat gewährter Steuervorteil dem anderen Mitgliedstaat nicht das Recht zu einer Höherbesteuerung gibt,¹³³
- Nachteilsausgleich, wonach Nachteile für Gebietsfremde im selben Mitgliedstaat Vorteilen gegenüberstehen¹³⁴ und
- Wirtschaftsförderung.¹³⁵

Die Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten ist daher einschlägiger Rechtfertigungsgrund für Regelungen der Entstrickungsbesteuerung.

b) Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

Die Rechtfertigung steht immer unter dem Vorbehalt der Verhältnismäßigkeit.¹³⁶ Daher ist im Wege einer umfassenden Interessenabwägung im Einzelfall¹³⁷ zu prüfen, ob der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gewahrt ist (d. h., Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit müssen gegeben sein).¹³⁸ Die betreffende Maßnahme muss zur Erreichung eines legitimen Ziels überhaupt geeignet sein und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist, sodass stets nur das mildeste Mittel eingesetzt werden darf.¹³⁹ Die Geeignetheit einer Maßnahme zur Realisierung des zwingenden Allgemeininteresses ist nach Erfahrungswerten und Prognosen zu ermitteln; dabei ist den Mitgliedstaaten ein weiter Beurteilungsspielraum eröffnet.¹⁴⁰ Ist eine Maßnahme grundsätzlich geeignet, muss sie außerdem das mildeste Mittel (erforderlich) sein und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des Ziels notwendig ist.¹⁴¹ Eine Abwägung

¹³³ EuGH, Urteil vom 29.3.2007, Rs. C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg. 2007, I-2647.

¹³⁴ EuGH, Urteil vom 15.7.2004, Rs. C-315/02, *Lenz*, Slg. 2004, I-7063, Rz. 43.

¹³⁵ EuGH, Urteil vom 12.6.2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-5945 ff.

¹³⁶ EuGH, Urteil vom 30.11.1995, Rs. C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, I-4186-421; *Englisch*, in: Tipke/Lang/Seer, *Steuerrecht*, 2020, § 4 Rz. 94; *Danwitz*, EWS 2003, 393 (393 ff.).

¹³⁷ *Haase*, *Int. und europ. Steuerrecht*, 2017, Rz. 845.

¹³⁸ *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, 2015, Rz. 7.205 f.; *Wernsmann*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, *Europarecht*, 2015, § 30 Rz. 120.

¹³⁹ EuGH, Urteil vom 11.3.2004, Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409–2460; vom 13.12.2005 - Rs. C-446/03 - *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10866.

¹⁴⁰ *Müller-Graff*, in: Streinz, *EUV/AEUV*, 2018, Art. 49 AEUV Rz. 94. *Hahn*, *DStZ* 2005, 443 (514); *Frenz*, *Handbuch Europarecht*, 2012, Rz. 2661.

¹⁴¹ EuGH, Urteil vom 15.5.1997, Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2492-256; *Müller-Graff*, in: Streinz, *EUV/AEUV*, 2018, Art. 49 AEUV Rz. 95; *Hahn*, *DStZ* 2005, 443 (514).

zwischen der Grundfreiheit und dem mit der nationalen Maßnahme verfolgten Interesse (Verhältnismäßigkeitsprüfung im engeren Sinne oder Angemessenheitsprüfung) nimmt der EuGH in der Regel eher verklausuliert vor.¹⁴²

Im Kontext der Entstrickungsbesteuerung ist für die Interessenabwägung im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung etwa das Vorhandensein und die Ausgestaltung einer Vorschrift zur Abmilderung der Belastung des Steuerpflichtigen durch die Entstrickungsbesteuerung ein wesentlicher Faktor (z. B. Stundung). So stellte der EuGH fest, dass eine sofortige Einziehung der Steuer gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstößt und bezeichnete insbesondere eine nationale Regelung als zulässig, die dem Steuerpflichtigen die Wahl lässt zwischen einerseits der sofortigen Zahlung des Steuerbetrags und andererseits einer Aufschiebung der Zahlung dieses Steuerbetrags.¹⁴³

II. Allgemeingültigkeit der EuGH-Feststellungen zum Entstrickungskonzept

Prinzipiell könnte gesagt werden, dass sich aus der Gesamtschau der bisher zur Entstrickungsbesteuerung ergangenen EuGH-Rechtsprechung ergibt, dass Entstrickungsregeln auf Tatbestands-ebene eine rechtfertigungsbedürftige Beschränkung europäischer Grundfreiheiten bewirken, diese jedoch durch den vom EuGH entwickelten ungeschriebenen Rechtfertigungsgrund der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden kann. Eine Rechtfertigung setzt voraus, dass die Verhältnismäßigkeit gewahrt ist, weil insoweit die konkreten Vorgaben des EuGH eingehalten werden (z. B. Gewährung einer Stundung). Eine derartige Gesamtschau der bisher zur Entstrickungsbesteuerung ergangenen Rechtsprechung ist indes nur zulässig, wenn die jeweiligen Feststellungen der unterschiedlichen EuGH-Entscheidungen verallgemeinerungsfähig wären. Konkret stellt sich daher die Frage, ob die EuGH-Rechtsprechung insofern verallgemeinerungsfähig ist, als dass die jeweiligen Feststellungen der unterschiedlichen Entscheidungen gleichsam für Tatbestände, die Kapitalgesellschaften betreffen, wie für solche, die natürliche Personen betreffen, gelten und ob von einer Übertragbarkeit dieser EuGH-

¹⁴² EuGH, Urteil vom 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837–10886; *Englisch*, in: Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 2020, § 4 Rz. 94; *Dürschmidt*, StuW 2010, 137 (150); *Danwitz*, EWS 2003, 393 (393 ff.).

¹⁴³ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273-12339, 65 ff.

Feststellungen auf Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsebene auszugehen ist, auch wenn auf Tatbestandsebene eine Beschränkung verschiedener Grundfreiheiten vorliegt.

In der Literatur wurde seit jeher angenommen, dass die EuGH-Feststellungen ungeachtet dessen, ob der konkrete Sachverhalt Wirtschaftsgüter einer Kapitalgesellschaft oder Wirtschaftsgüter einer natürlichen Person betraf, auf Rechtfertigungsebene übertragbar seien.¹⁴⁴ Bei einer natürlichen Person sei es insofern auch unerheblich, ob es sich um Wirtschaftsgüter des Privatvermögens oder des Betriebsvermögens handele.¹⁴⁵ Der EuGH hat dazu inzwischen klargestellt, es sei entscheidend, dass rein innerstaatliche Sachverhalte im Vergleich zu ähnlichen grenzüberschreitenden Sachverhalten steuerlich bevorzugt werden,¹⁴⁶ und daher keinen Grund dafür gesehen, in solchen Fällen im Rahmen der Rechtfertigung zwischen natürlichen und juristischen Personen zu differenzieren.¹⁴⁷ Der EuGH unterscheidet hierbei jedoch nicht ausdrücklich zwischen Betriebs- und Privatvermögen natürlicher Personen, sodass hinsichtlich der Übertragbarkeit der Feststellungen auf das Privatvermögen gewisse Zweifel bestehen können.¹⁴⁸ Allerdings ist kein Grund ersichtlich, warum der EuGH angesichts seiner klaren Ausführungen zur Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und natürlichen Personen gerade zwischen Betriebs- und Privatvermögen natürlicher Personen einen Unterschied machen wollte.¹⁴⁹ Daher ist von einer Übertragbarkeit der EuGH-Feststellungen auf Rechtfertigungsebene auszugehen, ungeachtet dessen, ob der konkrete Sachverhalt Wirtschaftsgüter einer Kapitalgesellschaft oder Wirtschaftsgüter des Betriebs- oder Privatvermögens einer natürlichen Person betrifft.

Der EuGH hat in Verfahren, die Entstrickungssachverhalte zum Gegenstand hatten, überwiegend die Niederlassungsfreiheit als maßgebliche Grundfreiheit herangezogen. In manchen Verfahren kam es indes auf Eingriffsebene wegen der speziellen Sachverhaltskonstellation auf andere

¹⁴⁴ *Eicker/Schwind*, EWS-Kommentar, 2004, 186 (189); siehe dazu im Einzelnen *Schnitger* BB 2004, 804 (807 ff.); *Körner*, IStR 2004, 424 (427 ff.); *Bergemann/Schönherr/Stäblein*, Ertragssteuerrecht, BB 2005, 1706 (1720)

¹⁴⁵ *Heurung/Engel/Thiedemann*, EWS 2011, 228 (230); *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, DSz 2004, 813 (862); *Schneider/Oepen*, FR 2009, 22 (28); *Ditz*, IStR 2005, 37 (43); a. A. *Mitschke*, IStR 2010, 95 (96)

¹⁴⁶ EuGH, Urteil vom 16.4.2015, Rs. C-591/13, *Kommission/Deutschland*, ABl. 2015/C 198/9/EU, DSzR 2015, 870; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14, *Kommission/Portugal*, ABl. 2017/C 53/2/EU, IStR 2017, 69.

¹⁴⁷ EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14, *Kommission/Portugal*, ABl. 2017/C 53/2/EU, IStR 2017, 69.

¹⁴⁸ *Mitschke*, IStR 2017, 75 (76).

¹⁴⁹ *Musil*, EuZW 2017, 187 (187 ff.).

Grundfreiheiten an (z. B. in der Rs. *DMC*¹⁵⁰ auf die Kapitalverkehrsfreiheit und in einem Vertragsverletzungsverfahren gegen Portugal¹⁵¹ auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit). Auf Rechtfertigungsebene überträgt der EuGH die Feststellung auf andere Entstrickungssachverhalte, ungeachtet der im konkreten Fall einschlägigen Grundfreiheit. Es scheint daher zur Beantwortung der Frage nach den Voraussetzungen einer unionsrechtlich zulässigen Entstrickungsbesteuerung unbeachtlich zu sein, ob eine mitgliedstaatliche Maßnahme die Niederlassungsfreiheit, Arbeitnehmerfreizügigkeit oder Kapitalverkehrsfreiheit beschränkt.

Im Ergebnis ist daher von einer Verallgemeinerungsfähigkeit der EuGH-Feststellungen auszugehen. Dies zeigt sich dergestalt, dass die jeweiligen Feststellungen der unterschiedlichen Entscheidungen gleichsam für Tatbestände gelten, die Kapitalgesellschaften betreffen, wie für solche, die natürliche Personen betreffen, und auf Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsebene übertragbar sind, auch wenn auf Tatbestandsebene eine Beschränkung verschiedener Grundfreiheiten vorliegt. Damit liefern sie im Rahmen einer Gesamtschau den Maßstab für ein primärrechtskonformes Entstrickungskonzept.

III. Historische Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung zur Entstrickungsbesteuerung

Den Beginn der EuGH-Rechtsprechung zu den Anforderungen an eine europarechtskonforme Entstrickungsbesteuerung markiert gewissermaßen die Entscheidung in der Rs. *Daily Mail* im Jahr 1988.¹⁵² Gegenstand dieser Entscheidung war eine nach britischem Recht gegründete Gesellschaft, die ihren Verwaltungssitz ohne Verlust ihrer Rechtspersönlichkeit und ihrer Eigenschaft als Gesellschaft britischen Rechts in die Niederlande verlegen wollte. Dies war nach britischem Recht möglich, stand aber unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Finanzbehörden, um deren Erteilung gestritten wurde. Der EuGH verneinte zwar im Grundsatz ein Recht auf Wegzug,¹⁵³ erkannte jedoch für den Fall, dass eine Gesellschaft nach dem Recht ihres Heimatstaats ohne Verlust ihrer Rechtspersönlichkeit und ihrer Eigenschaft als Gesellschaft in einen anderen

¹⁵⁰ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C 164/12, *DMC*, ABl. 2014/C 93/08/EU, DStR 2014, 193.

¹⁵¹ EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14, *Kommission/Portugal*, ABl. 2017/C 53/2/EU, IStR 2017, 69.

¹⁵² EuGH, Urteil vom 27.9.1988, Rs. C-81/87, *Daily Mail*, Slg. I-1988, 5483 ff.

¹⁵³ EuGH, Urteil vom 27.9.1988, Rs. C-81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988, I-5483, 24 f.

Mitgliedstaat wegziehen kann, dass der Wegzug nicht etwa durch steuerliche Belastungen behindert werden darf.¹⁵⁴

Im Jahr 2004 hat der EuGH in der Rs. *Hughes de Lasteyrie du Saillant*¹⁵⁵ in einer französischen Regelung der Wegzugsbesteuerung, bezogen auf den Wegzug einer natürlichen Person mit Anteilen im Privatvermögen, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gesehen, weil sowohl die Auferlegung einer Steuer im Wegzugsfall als auch die Forderungen einer Sicherheitsleistung für den Fall einer Steuerstundung die Niederlassungsfreiheit beschränken.¹⁵⁶ Die Feststellungen dieser Entscheidung sind jedoch heute teilweise durch neuere Rechtsprechung überholt.¹⁵⁷

Mit dem Urteil aus dem Jahr 2011 in der Rs. *National Grid Indus* nahm der EuGH erstmals zur Unionsrechtskonformität der Entstrickungsbesteuerung im betrieblichen Bereich Stellung. In der Entscheidung stellte der EuGH zu einer niederländischen Regelung, die im Fall einer Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes einer Gesellschaft, die mit einer Beschränkung des niederländischen Besteuerungsrechts einherging, eine Realisierung stiller Reserven im Betriebsvermögen vorsah, Folgendes fest: Eine Entstrickungsbesteuerung sei grundsätzlich geeignet, die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten zu gewährleisten¹⁵⁸ und ein Mitgliedstaat habe damit grundsätzlich das Recht, den auf seinem Hoheitsgebiet durch einen latenten Wertzuwachs erzielten wirtschaftlichen Wert zu besteuern, auch wenn der betreffende Wertzuwachs dort noch nicht tatsächlich realisiert wurde.¹⁵⁹ Mit Blick auf die Steuerfestsetzung sei es zudem verhältnismäßig, dass der Herkunftsmitgliedstaat zur Wahrung seiner Steuerhoheit die Steuer bestimme, die für die in seinem Hoheitsgebiet erzielten, aber nicht realisierten Wertzuwächse zu dem Zeitpunkt geschuldet werde, zu dem seine Besteuerungsbefugnis der betreffenden Gesellschaft gegenüber ende.¹⁶⁰ Zudem sei eine sofortige Festsetzung der Steuer mit Unionsrecht vereinbar.¹⁶¹ Die spätere tatsächliche Wertentwicklung sei

¹⁵⁴ Sandrock/Austmann, RIW 1989, 249 (249 f.).

¹⁵⁵ EuGH, Urteil vom 11.3.2004, Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409–2460.

¹⁵⁶ Ismer/Reimer/Rust, EWS 2004, 207 (207 f.); Lishaut, FR 2004, 1301 (1301 f.); Richter/Escher, FR 2007, 674 (674 f.); Kraft/Müller, RIW 2004, 366 (366 ff.).

¹⁵⁷ Dobratz, ISR 2014, 198 (198 f.).

¹⁵⁸ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 48.

¹⁵⁹ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 49.

¹⁶⁰ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 52.

¹⁶¹ Ebd., 52 ff.

unbeachtlich.¹⁶² Eine sofortige Einziehung der Steuer verstieße aber gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und mithin gegen die Niederlassungsfreiheit.¹⁶³ Der EuGH bezeichnet in der Entscheidung insbesondere eine nationale Regelung als zulässig, die dem Steuerpflichtigen die Wahl lässt zwischen einerseits der sofortigen Zahlung des Steuerbetrags und andererseits einer Aufschiebung der Zahlung dieses Steuerbetrags. Während des Zahlungsaufschubs können gegebenenfalls Zinsen nach den jeweiligen nationalen Regelungen berechnet werden; wobei der Entscheidung keine konkreten Voraussetzungen einer europarechtskonformen Verzinsung zu entnehmen sind.¹⁶⁴ Zudem bestätigt der EuGH die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, dem sich mit der Zeit erhöhenden Risiko einer späteren Nichteinziehbarkeit der aufgeschobenen Steuerzahlungen durch Sicherheitsleistungen nach geltenden nationalen Regelungen (z. B. Forderung einer Bankengarantie) zu begegnen.¹⁶⁵ In diesem Kontext ergibt sich ferner aus der EuGH-Rechtsprechung, dass die Forderung einer Sicherheit für die Steuerschuld grundsätzlich zulässig ist, soweit das im Rahmen einer Bewertung im Einzelfall ermittelte Nichteinziehungsrisiko eine Sicherheit rechtfertigt (d. h., ob eine Sicherheit gefordert werden darf und welcher Art und Höhe diese Sicherheit sein darf).¹⁶⁶ So hatte der EuGH zunächst festgestellt, dass die Stellung einer Kautions- oder einer sonstigen Garantie im Vergleich zur sofortigen Einziehung der Steuer das mildere Mittel sei.¹⁶⁷ Nichtsdestotrotz sei die Forderung einer Sicherheitsleistung als Voraussetzung für einen Besteuerungsaufschub eine rechtfertigungsbedürftige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, da solche Sicherheiten nämlich als solche eine beschränkende Wirkung hätten, da sie den Steuerpflichtigen an der Nutzung der als Sicherheit geleisteten Vermögenswerte hinderten.¹⁶⁸ So dürfe der Besteuerungsaufschub nicht von so strengen und ihrerseits beschränkenden Modalitäten abhängen, dass er faktisch nicht gewählt werden könne.¹⁶⁹ Der EuGH hat mit Blick auf das mit der Zeit ansteigende Nichteinziehungsrisiko Maßnahmen zur Sicherung des Steueranspruchs im Rahmen der geltenden nationalen Regelungen (z. B. Bankgarantie) für zu-

¹⁶² Ebd., 64.

¹⁶³ Ebd., 65 ff.

¹⁶⁴ Ebd., 73.

¹⁶⁵ Ebd., 74.

¹⁶⁶ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C 164/12, *DMC*, ABl. 2014/C 93/08/EU, DStR 2014, 193, 65 ff.; *Orthmann*, Entstrickungsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit, 2015, S. 463.

¹⁶⁷ EuGH, Urteil vom 21.11.2002, Rs. C-436/00, *X und Y*, Slg. 2002, I-10847–10874.

¹⁶⁸ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C 164/12, *DMC*, ABl. 2014/C 93/08/EU, DStR 2014, 193, 66 ff.

¹⁶⁹ EuGH, Urteil vom 11.3.2004, Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409–2460, 47; EuGH, Urteil vom 7.9.2006, Rs. C-470/04, *"N"*, Slg. 2006, I-749.

lässig gehalten.¹⁷⁰ Er stellte aber auch fest, dass Mitgliedstaaten mit Verweis auf die Schwierigkeiten der grenzüberschreitenden Nachverfolgung und Beitreibung keine Sicherheitsleistungen für die Steuerschuld fordern dürften, wenn der Steueranspruch durch EU-Instrumentarien hinreichend gesichert sei (z. B. Möglichkeiten gegenseitiger Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung).¹⁷¹ Im Verhältnis zu EWR-Staaten, in denen die EU-Instrumentarien nicht zur Verfügung stehen, sondern die jeweiligen bilateralen Vereinbarungen gelten, können Sicherheitsleistungen für die Steuerschuld bei einem entsprechenden realen Risiko gefordert werden.¹⁷²

Die vom EuGH in der Rs. *National Grid Indus* getroffenen grundlegenden Aussagen wiederholte er in diversen Folgeentscheidungen, ohne jedoch seine Argumentation weiter auszuführen.¹⁷³ Lediglich in der Rs. *Kommission ./. Dänemark*, die eine dänische Regelung zum Gegenstand hatte, nach der die Verbringung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte eine Realisierung von im Inland gebildeten stillen Reserven zur Folge hatte, ergänzte der EuGH die in der Rs. *National Grid Indus* aufgestellten Grundsätze um die Feststellung, dass die Einziehung der Steuern auf einen anderen Zeitpunkt abgestellt werden kann als den Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation. Damit werde dem Umstand Rechnung getragen, dass bestimmte Arten von Wirtschaftsgütern (insbesondere abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) nicht zur Veräußerung bestimmt seien und somit eine tatsächliche Realisierung nicht als Anknüpfungspunkt für die Fälligkeit der Steuer herangezogen werden könne. Aus den Urteilsgründen lassen sich indes keine konkreten Vorgaben für solche Regelungen ableiten.¹⁷⁴

In der Rs. *Kommission ./. Spanien*¹⁷⁵ hat der EuGH zu einer Regelung des spanischen Steuerrechts einen Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit und die Niederlassungsfreiheit festgestellt. Nach diesem sind bei der Wohnsitzverlegung natürlicher Personen in das Ausland sämtli-

¹⁷⁰ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 74.

¹⁷¹ EuGH, Urteil vom 7.9.2006, Rs. C-470/04, *N*, Slg. 2006, I-749.

¹⁷² EFTA-Gerichtshof, Urteil vom 3.10.2012, E-15/11, *Arcade Drilling*, Rz. 13.

¹⁷³ EuGH, Urteil vom 6.9.2012, Rs. C-38/10, *Kommission/Portugal*, ABl. 2012/C355/2/EU, IStR 2012, 763; EuGH, Urteil vom 31.1.2013, Rs. C-301/11, *Kommission/Niederlande*, ABl. 2013/C 86/4/EU; EuGH, Urteil vom 25.11.2013, Rs. C-64/11, *Kommission/Spanien*, ABl. 2013/C 171/2/EU; EuGH, Urteil vom 16.4.2015, Rs. C-591/13, *Kommission/Deutschland*, ABl. 2015/C 198/9/EU, DStR 2015, 870; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14, *Kommission/Portugal*, ABl. 2017/C 53/2/EU, IStR 2017.

¹⁷⁴ EuGH, Urteil vom 8.7.2013, Rs. C-261/11, *Kommission/Dänemark*, ABl. 2013/C 260/5/EU.

¹⁷⁵ EuGH, Urteil vom 12.7.2012, Rs. C-269/09, *Kommission/Spanien*, ABl. 2009/C 220/28/EU.

che nicht verrechneten Einkünfte in die Besteuerungsgrundlage des letzten Veranlagungszeitraums als gebietsansässiger Steuerpflichtiger einzubeziehen.

Im Jahr 2014 setzte der EuGH mit der Entscheidung in der Rs. *DMC* einen weiteren Meilenstein für die Entstrickungsbesteuerung.¹⁷⁶ Darin ging es um die Europarechtskonformität des UmwStG 1995. Konkret war die Frage zu beantworten, ob die Stundungslösung des UmwStG 1995 (gestaffelte Einziehung der Steuer über einen Zeitraum von fünf Jahren) europarechtskonform sei. Der EuGH prüfte allerdings nicht die Vereinbarkeit der Regelung mit der Niederlassungsfreiheit, sondern zog die Kapitalverkehrsfreiheit als maßgebliche Grundfreiheit heran.¹⁷⁷ Die Prüfung knüpft dabei auf Eingriffsebene (Beschränkung des freien Kapitalverkehrs) und auf Rechtfertigungsebene (Rechtfertigung der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs) inhaltlich vollumfänglich an die Prüfung der Niederlassungsfreiheit an.¹⁷⁸ Die Entscheidung bekräftigt die vorausgegangene EuGH-Rechtsprechung, dass dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen der sofortigen Steuerzahlung und einer Stundung des Steuerbetrags zu lassen sei und konkretisiert, dass etwa die Staffelung der Zahlung in fünf Jahresraten in Anbetracht des mit der Zeit steigenden Risikos der Nichteinbringlichkeit der Steuer angemessen und verhältnismäßig sei.¹⁷⁹

Der EuGH stellte 2015 im Hinblick auf § 6b EStG a. F. fest, dass der durch die Vorschrift geforderte Inlandsbezug einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt und Steuerpflichtige benachteiligt, die in Anlagegüter einer ausländischen Betriebsstätte reinvestieren. Ferner bestätigte der EuGH, dass eine Sofortbesteuerung nicht gerechtfertigt sei, da diese nie den mildesten Eingriff in die Niederlassungsfreiheit darstelle.¹⁸⁰

Im selben Jahr erging dann die Entscheidung in der Rs. *Verder Lab Tec*.¹⁸¹ Hier hatte der EuGH zu beurteilen, ob eine deutsche Kommanditgesellschaft, die abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter (Patent-, Marken- und Gebrauchsmusterrechte) auf ihre Betriebsstätte in den Nie-

¹⁷⁶ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C 164/12, *DMC*, ABl. 2014/C 93/08/EU, DStR 2014, 193.

¹⁷⁷ Ebd.

¹⁷⁸ *Kahle/Beinert*, FR 2015, 585 (589).

¹⁷⁹ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C 164/12, *DMC*, ABl. 2014/C 93/08/EU, DStR 2014, 193 (61 f.).

¹⁸⁰ EuGH, Urteil vom 16.4.2015, Rs. C-591/13, *Kommission/Deutschland*, ABl. 2015/C 198/9/EU, DStR 2015, 870; *Zöller/Gläser*, BB 2016, 663 (663 ff.); *Grefe*, DStZ 2016, 439 (439); *Vogel/Cortez*, FR 2015, 437 (437 ff.); *Schiefer/Scheuch*, FR 2016, 11 (11 f.); *Kanzler*, NWB 2015, 3814 (3822).

¹⁸¹ EuGH, Urteil vom 21.5.2015, Rs. C-657/13, *Verder Lab Tec*, ABl. 2015/C 2361/1/EU, DStR 2014, 1166.

derlanden übertragen hatte, anlässlich dieser Übertragung einer Besteuerung stiller Reserven an diesen Wirtschaftsgütern unterworfen werden durfte, wenn zugleich im Billigkeitswege statt der sofortigen Steuerzahlung die Bildung eines Ausgleichspostens zugelassen wurde, der über zehn Jahre erfolgswirksam aufzulösen war. Der EuGH stellte fest, dass dies mit unionsrechtlichen Vorgaben übereinstimmt. Zur Begründung verwies er ohne weitere argumentative Auseinandersetzung auf das Urteil in der Rs. *DMC*.¹⁸² Auch mit Blick auf die Möglichkeit der Mitgliedstaaten während des Besteuerungsaufschubs den Steueranspruch zu verzinsen, findet sich nur der Hinweis auf die nationalen Regelungen.¹⁸³

Der EuGH bekräftigte mit dem Urteil in der Rs. *Kommission ./. Portugal*¹⁸⁴ die Grundsätze seiner bisherigen Rechtsprechung und erstreckt sie auf weitere Fallkonstellationen. Die Kommission warf Portugal in diesem Vertragsverletzungsverfahren vor, gegen Art. 21, 45 und 49 AEUV (sowie Art. 28 und 31 des EWR-Abkommens) verstoßen zu haben, weil das portugiesische Steuerrecht Steuerpflichtige, die Gesellschaftsanteile tauschen und ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegen, schlechter stelle als bei vergleichbaren Tauschvorgängen zwischen nicht wegzugswilligen Inländern (im Wegzugsfall wurden sämtliche nicht verrechneten Einkünfte in die Bemessungsgrundlage des letzten Veranlagungszeitraums einbezogen, in dem noch eine Gebietsansässigkeit gegeben war).¹⁸⁵ Ferner rügte die Kommission, Portugal habe gegen Art. 49 AEUV und das EWR-Abkommen verstoßen, weil das portugiesische Steuerrecht einem Steuerpflichtigen, der Aktiva und Passiva aus einer persönlich ausgeübten Tätigkeit im Tausch gegen Geschäftsanteile eines Unternehmens übertrage, das seinen Sitz oder seine tatsächliche Geschäftsleitung außerhalb Portugals hat, keinen Besteuerungsaufschub gewähre, während dies bei reinen Inlandssachverhalten möglich sei.¹⁸⁶

Der EuGH hat mit dieser während der letzten dreißig Jahre zur Entstrickungsbesteuerung ergangenen Rechtsprechung die Anforderungen an eine europarechtskonforme Entstrickungsbesteuerung im Wesentlichen herausgearbeitet und Folgendes festgestellt: Zum einen können mitglied-

¹⁸² Ebd.

¹⁸³ Ebd.

¹⁸⁴ EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14, *Kommission/Portugal*, ABl. 2017/C 53/2/EU, IStR 2017.

¹⁸⁵ Ebd.

¹⁸⁶ Ebd.

staatliche Entstrickungsregeln eine rechtfertigungsbedürftige Beschränkung europäischer Grundfreiheiten bewirken; namentlich – je nach Sachverhalt – eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) oder der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 ff. AEUV); zum anderen kann diese Beschränkung durch den vom EuGH entwickelten ungeschriebenen Rechtfertigungsgrund der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden. Zur Rechtfertigung macht der EuGH konkrete Vorgaben.

E. Vorgaben zur Ausgestaltung eines nationalen Entstrickungskonzepts

Der Auslegung der ATAD im Hinblick auf die Vorgaben zur Ausgestaltung eines nationalen Entstrickungskonzepts geht zunächst eine Betrachtung der Zwecksetzung der ATAD voraus, um dann im Einzelnen die inhaltlichen Vorgaben für die Ausgestaltung der deutschen Entstrickungsbesteuerung herauszuarbeiten.

I. Zweck der Richtlinie

Der EuGH zieht bei der Auslegung von Richtlinien insbesondere die jeweiligen Begründungserwägungen heran, weil darin die Zielorientierung und die Hintergründe der Richtlinie zusammengefasst werden. In diesem Sinn wird auch hier der Auslegung der Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung der ATAD (insbesondere Art. 5 ATAD) eine zusammenfassende Darstellung der Begründungserwägungen des Richtliniengebers vorangestellt.

Der Richtliniengeber verweist in den Begründungserwägungen zur ATAD zunächst auf die „gegenwärtigen politischen Prioritäten im internationalen Steuerwesen“, die Handlungsempfehlungen der OECD im Rahmen von BEPS und den Aktionsplan der Kommission für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU. Mit alledem werde das Ziel verfolgt, eine „Besteuerung an dem Ort der Gewinnerwirtschaftung und der Wertschöpfung zu gewährleisten“.¹⁸⁷ Es sei zudem unbedingt erforderlich, dass „das Vertrauen in die Fairness der Steuersysteme“ wiederhergestellt und „den Regierungen eine wirksame Ausübung ihrer Steuerhoheit ermög-

¹⁸⁷ RL 2016/1164/EU, 1. Erwägungsgrund.

licht“ werde.¹⁸⁸ Letztlich zielt die ATAD damit darauf ab, das Territorialitätsprinzips im Rahmen zwischenstaatlicher Aufteilung von Steuersubstrat zu stärken („Besteuerung an dem Ort der Gewinnerwirtschaftung und der Wertschöpfung“)¹⁸⁹ und das Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Besteuerung von grenzüberschreitend tätigen Unternehmen konsequenter durchzusetzen („das Vertrauen in die Fairness der Steuersysteme wiederherzustellen“).¹⁹⁰

Die Begründungserwägungen verweisen weiter auf die Schlussfolgerungen des Rats vom 8.12.2015, der die Notwendigkeit betont, auf EU-Ebene „gemeinsame, aber flexible Lösungen“ im Einklang mit den BEPS-Schlussfolgerungen der OECD zu finden. Außerdem unterstützt er eine „wirksame, rasche und koordinierte Umsetzung“ der Anti-BEPS-Maßnahmen auf EU-Ebene und vertritt die Auffassung, dass EU-Richtlinien das „bevorzugte Mittel“ zur Umsetzung der BEPS-Schlussfolgerungen der OECD in der EU sein sollten.¹⁹¹ Der Richtliniengeber stellt heraus, dass die Mitgliedstaaten zumindest ihre BEPS-Verpflichtungen erfüllen und „allgemeine Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken und zur Gewährleistung einer fairen und wirksamen Besteuerung in der Union ergreifen und dabei in ausreichend kohärenter und koordinierter Weise vorgehen müssen, damit der Binnenmarkt gut funktionieren kann“.¹⁹² In einem Raum hochgradig integrierter Volkswirtschaften bedürfe es nach Auffassung des Richtliniengebers „gemeinsamer strategischer Konzepte und eines abgestimmten Vorgehens, damit der Binnenmarkt besser funktionieren und die BEPS-Initiative maximale Wirkung entfalten kann“.¹⁹³ Zudem könne nur ein gemeinsamer Rahmen eine „Fragmentierung des Marktes“ verhindern und die derzeitigen „Inkongruenzen und Marktverzerrungen“ beseitigen.¹⁹⁴ Ferner haben die Steuerpflichtigen die Gewähr, dass die betreffenden Maßnahmen mit dem Unionsrecht in Einklang stehen, wenn die nationalen Durchführungsmaßnahmen EU-weit einheitlich ausgerich-

¹⁸⁸ RL 2016/1164/EU, 1. Erwägungsgrund.

¹⁸⁹ Ebd.

¹⁹⁰ RL 2016/1164/EU, 2. Erwägungsgrund.

¹⁹¹ Ebd.

¹⁹² Ebd.

¹⁹³ Ebd.

¹⁹⁴ Ebd.

tet werden.¹⁹⁵ Dies alles habe zum Ziel, „die Resilienz des Binnenmarkts insgesamt gegenüber grenzüberschreitenden Steuervermeidungspraktiken zu stärken“.¹⁹⁶

Konkreter geht es dem Richtliniengeber um die Begründung eines EU-weiten „Mindestschutzes für die nationalen Körperschaftsteuersysteme gegen Steuervermeidungspraktiken“. Dies sei durch „allgemeine Bestimmungen“ zu erreichen, die den „durchschnittlichen Schutz gegen aggressive Steuerplanung im Binnenmarkt“ anheben und durch die Mitgliedstaaten in ihren jeweiligen Steuersystemen „angemessenen“ umzusetzen seien.¹⁹⁷

Auch mit den Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung beabsichtigt der Richtliniengeber auf der einen Seite, der „Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage (Gewinnverkürzung) im Binnenmarkt und der Verlagerung von Gewinnen in Drittländer“ entgegenzutreten und auf der anderen Seite „Markthemmnisse wie Doppelbesteuerung“ zu verhindern.¹⁹⁸ Mit der Entstrickungsbesteuerung soll deshalb sichergestellt werden, dass, „wenn ein Steuerpflichtiger Vermögenswerte aus dem Steuergebiet eines Staates abzieht oder seinen Steuersitz aus diesem verlegt, der betreffende Staat die in seinem Hoheitsgebiet entstandene Wertsteigerung besteuern kann, selbst wenn diese zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs noch nicht realisiert worden ist“.¹⁹⁹ Hierzu seien zum einen festzulegen, welche Sachverhalte einer Entstrickungsbesteuerung zu unterwerfen sind und zum anderen sei zu „präzisieren, dass Übertragungen von Vermögenswerten, einschließlich Barmitteln, zwischen einer Muttergesellschaft und ihren Tochtergesellschaften nicht in den Anwendungsbereich der geplanten Vorschrift über die Besteuerung der Übertragung von Vermögenswerten und der Wegzugsbesteuerung fallen“.²⁰⁰

II. Persönlicher Anwendungsbereich

Artikel 1 ATAD trägt die amtliche Überschrift „Anwendungsbereich“ und lautet wie folgt: „Diese Richtlinie gilt für alle Steuerpflichtigen, die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten körper-

¹⁹⁵ Ebd.

¹⁹⁶ RL 2016/1164/EU, 16. Erwägungsgrund.

¹⁹⁷ RL 2016/1164/EU, 3. Erwägungsgrund.

¹⁹⁸ RL 2016/1164/EU, 5. Erwägungsgrund.

¹⁹⁹ RL 2016/1164/EU, 10. Erwägungsgrund.

²⁰⁰ Ebd.

schaftsteuerpflichtig sind, einschließlich der in einem oder mehreren Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten von Unternehmen, die steuerlich in einem Drittland ansässig sind.“

Der Anwendungsbereich der ATAD ist gemäß dem Wortlaut auf Steuerpflichtige beschränkt, die (1.) in einem oder mehreren Mitgliedstaaten körperschaftsteuerpflichtig sind oder (2.) steuerlich in einem Drittland ansässig sind, aber in einem oder mehreren Mitgliedstaaten Betriebsstätten unterhalten (Art. 1 ATAD). Unternehmen, die in einem Mitgliedstaat nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, sind dagegen explizit nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie einbezogen (d. h. insbesondere steuerlich transparente Unternehmen).²⁰¹

1. Körperschaftsteuer

Aus deutscher Sicht sind daher unbeschränkt Körperschaftsteuersubjekte und beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte mit deutscher Betriebsstätte in den persönlichen Anwendungsbereich der ATAD einbezogen. Natürliche Personen und Personengesellschaften sind indes vollständig (d. h. Privat- und Betriebsvermögensbereich) aus dem persönlichen Anwendungsbereich der ATAD ausgeschlossen. Das Gleiche gilt im Grundsatz für Personengesellschaften. Der Wortlaut der ATAD lässt allerdings offen, wie Qualifikationskonflikte aufzulösen sind (d. h. Fälle, in denen ein Mitgliedstaat eine Personengesellschaft als transparent qualifiziert, während sie in einem anderen Mitgliedstaat Körperschaftsteuersubjekt ist). Naheliegend ist jedoch, dass jeder Mitgliedstaat die Regelungen auf alle Unternehmen anzuwenden hat, die er als Körperschaftsteuersubjekt einordnet – unabhängig von der Einordnung desselben Unternehmens in anderen Mitgliedstaaten. Das ergibt sich ausdrücklich aus dem 4. Erwägungsgrund der ATAD, der wie folgt lautet: „Erforderlich sind Vorschriften, die für alle Steuerpflichtigen gelten, die in einem Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegen. [...]“. Danach reicht es aus, dass ein Steuerpflichtiger in *einem* Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegt. Anhaltspunkte dafür, dass der Steuerpflichtige in allen betroffenen Mitgliedstaaten der Körperschaftsteuer unterliegen muss, damit der Anwendungsbereich eröffnet ist, ergeben sich indes aus den Erwägungsgründen nicht.²⁰²

²⁰¹ RL 2016/1164/EU, 4. Erwägungsgrund.

²⁰² Hierzu auch: *Rüsch*, in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, § 1 Rn. 7 ff.

2. Gewerbesteuer

Aus deutscher Sicht sind sowohl unbeschränkt als auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte mit deutscher Betriebsstätte in den persönlichen Anwendungsbereich der ATAD einbezogen. Es stellt sich daher die Frage, welche Auswirkungen die ATAD auf die deutsche Gewerbesteuer hat. Trotz der Beschränkung des Anwendungsbereichs einer Richtlinie auf die Körperschaftsteuer erstreckt sich dieser Anwendungsbereich im Einzelfall auch auf andere Steuern; ansonsten bestünde die Gefahr, dass die Vorgaben einer Richtlinie unter Heranziehung einer anderen Ertragsteuer unterlaufen werden.²⁰³ Bei der deutschen Gewerbesteuer handelt es sich um eine Art „zweite lokale Körperschaftsteuer“. Daher ist es folgerichtig, die Regelungen der deutschen Gewerbesteuer soweit vom Anwendungsbereich der ATAD erfasst anzusehen, als die Regelungen des deutschen Entstrickungskonzepts für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte und beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte mit deutscher Betriebsstätte gewerbesteuerliche Folgen haben (z. B. § 7 Satz 1 GewStG).²⁰⁴

III. Entstrickungskonzept der ATAD

Im deutschen Steuerrecht knüpft etwa der allgemeine Entstrickungstatbestand für Körperschaften (§ 12 Abs. 1 KStG) abstrakt an Sachverhalte an, in denen das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung (oder der Nutzung) eines Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens ausgeschlossen oder beschränkt wird. Das Entstrickungskonzept der ATAD bedient sich dagegen auf Ebene der Entstehung (Festsetzung) der Steuer keines möglichst abstrakten Entstrickungstatbestands, sondern regelt vier Fallgruppen von Entstrickungsvorgängen, die zu einer Besteuerung führen können ((1.) die Übertragung von Vermögenswerten vom Hauptsitz auf eine ausländische Betriebsstätte, (2.) die Übertragung von Vermögenswerten einer inländischen Betriebsstätte an den ausländischen Hauptsitz oder an eine andere, ausländische Betriebsstätte, (3.) die grenzüberschreitende Übertragung einer Geschäftstätigkeit und (4.) die

²⁰³ Rüscher, in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, § 1 Rn. 4.

²⁰⁴ Hey, StuW 2017, 248 (253).

grenzüberschreitende Sitzverlegung). Dabei macht die ATAD keine konkreten Vorgaben, wie die Besteuerung technisch erfolgen soll (etwa durch eine Veräußerungsfiktion).²⁰⁵

Es stellt sich zunächst die Frage, ob das Entstrickungskonzept der ATAD neben aktiven auch passive Entstrickungssachverhalte erfasst. Unter aktiver Steuerentstrickung werden Fälle zusammengefasst, in denen die Steuerentstrickung ausschließlich auf Handlungen des Steuerpflichtigen beruht (Entstrickung durch Übertragung des Besteuerungsgegenstands und Entstrickung durch Wegzug des Steuerpflichtigen). Passive Steuerentstrickung meint dagegen eine Entstrickung, die unabhängig von irgendwelchen Handlungen des Steuerpflichtigen ist und durch einen in- oder ausländischen Gesetzgeber verursacht wird (z. B. bei Abschluss oder Änderung eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA)). Die in Art. 5 Abs. 1 ATAD enumerativ aufgeführten vier Entstrickungsvorgänge lösen jeweils die Entstrickungsbesteuerung aus, wenn damit der Verlust des Besteuerungsrechts im Mitgliedstaat des Sitzes bzw. der Betriebsstätte einhergeht. Nach dem Wortlaut der Vorschrift setzt eine Entstrickung i. S. d. Art. 5 ATAD demnach immer eine Handlung des Steuerpflichtigen voraus. Unter diesen Artikel fallen daher keine Fälle der passiven Steuerentstrickung, da Art. 5 Abs. 1 ATAD eben keine Entstrickung anordnet, die unabhängig von Handlungen des Steuerpflichtigen ist und allein durch einen in- oder ausländischen Gesetzgeber verursacht wird. Dieses Ergebnis entspricht auch dem mit den Regelungen der ATAD verfolgten Zweck, Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken umzusetzen. Steuervermeidung geht zwar auf entsprechende Gestaltungsmöglichkeiten zurück (z. B. Inkongruenzen der Steuersysteme), für die allein die Gesetzgeber verantwortlich sind. Jedoch bedarf es zur Ausnutzung von Gestaltungsmöglichkeiten einer zielgerichteten Steuergestaltung durch den Steuerpflichtigen, d. h. einer Handlung des Steuerpflichtigen. Durch bloße gesetzgeberische Tätigkeit (z. B. Abschluss oder Änderung eines DBA) können sich Vorteile im Hinblick auf den steuerlichen Status von Steuerpflichtigen ergeben. Diese Vorteile beruhen aber nicht auf einer Handlung des Steuerpflichtigen. Im Ergebnis wird daher der Zweck der Richtlinie dadurch erreicht, dass die Besteuerungsfolge nur an Fälle der aktiven Entstrickung geknüpft wird. Fälle der passiven Entstrickung werden hingegen nicht vom Entstrickungskonzept der ATAD erfasst.

²⁰⁵ So etwa *Kahlenberg*, PStB 2017, 103 (107); *Benz/Böhmer*, DB 2016, 307 (309).

IV. Tatbestandsmerkmale der Entstrickungsregelung

Der Richtliniengeber knüpft bei der Formulierung der Tatbestandsmerkmale zum einen nicht an technische Begriffe des deutschen Steuerrechts an, zum anderen kommt der Bedeutung des Wortlauts von Richtlinien aufgrund der grundsätzlich gleichverbindlichen Sprachfassungen generell eine nachgeordnete Bedeutung zu. Daher muss die inhaltliche Bedeutung der Tatbestandsmerkmale der Entstrickungsregelung der ATAD durch Auslegung ermittelt werden.

1. Tatbestandsmerkmale auf Ebene der Steuerentstehung

a) Grenzüberschreitende Übertragung von Vermögenswerten (Art. 5 Abs. 1 lit. a) und lit. b) ATAD)

aa) Steuerpflichtiger

Steuerpflichtiger i. S. der ATAD kann nur eine Person sein, die (1.) in einem oder mehreren Mitgliedstaaten körperschaftsteuerpflichtig ist oder (2.) steuerlich in einem Drittland ansässig ist, aber in einem oder mehreren Mitgliedstaaten Betriebsstätten unterhält (Art. 1 ATAD). Dabei entspricht der Begriff ‚Steuerpflichtiger‘ i. S. der ATAD dem in § 33 Abs. 1 AO legaldefinierten deutschen Begriffsverständnis, wonach Steuerpflichtiger sowohl der originäre Steuerschuldner als auch ein Haftungsschuldner oder derjenige sein kann, der eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat. Das wird etwa dadurch bestätigt, dass der Richtliniengeber in Art. 5 Abs. 3 Unterabsatz 3 ATAD sich sowohl auf den originären Steuerschuldner bezieht als auch auf den Haftungsschuldner („eine[n] *anderen* Steuerpflichtigen, der Mitglied derselben Gruppe und in diesem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist“) und ferner durch die Feststellung, dass Mitgliedstaaten von den betreffenden Steuerpflichtigen verlangen können, dass sie eine Steuererklärung abgeben.²⁰⁶

²⁰⁶ RL 2016/1164/EU, 10. Erwägungsgrund.

bb) Vermögenswert

Der Begriff ‚Vermögenswert‘ wird in ATAD nicht legaldefiniert, sondern vom Richtliniengeber vorausgesetzt. Er wird in der Richtlinie an einigen Stellen verwendet.²⁰⁷ So sollen die Besteuerung der Übertragung von Vermögenswerten und die Wegzugsbesteuerung sicherstellen, dass wenn ein Steuerpflichtiger Vermögenswerte aus dem Steuergebiet eines Staates abzieht oder seinen Steuersitz aus diesem verlegt, der betreffende Staat die in seinem Hoheitsgebiet entstandene Wertsteigerung besteuern kann, selbst wenn diese zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs noch nicht realisiert worden ist.²⁰⁸ Das bedeutet, dass der Richtliniengeber einen Vermögenswert für ein grundsätzlich steuerlich erfassbares Gut hält, der von anderen Vermögenswerten abgrenzbar und buchhaltungsmäßig erfassbar ist und an dem stille Reserven entstehen können. Dabei werden nach dem Willen des Richtliniengebers vom Begriff Vermögenswert nicht nur materielle, sondern gerade auch immaterielle Güter (z. B. geistiges Eigentum oder Patente) erfasst²⁰⁹ und damit i. S. der ATAD zumindest inhaltlich der deutsche Begriff ‚Wirtschaftsgut‘. Allerdings ist zu sehen, dass die ATAD als solche ausdrücklich auf den BEPS-Aktionsplan der OECD Bezug nimmt und daher nahelegt, dass der Richtliniengeber den Begriff ‚Vermögenswerte‘ so versteht, wie er etwa im Zusammenhang mit der Umsetzung des AOA zu verstehen ist, nämlich inhaltlich weiter als der Begriff ‚Wirtschaftsgut‘. Für dieses Verständnis spricht auch, dass durch die ATAD ein möglichst umfangreicher Schutz gewährleistet werden soll und daher an den inhaltlich weiteren Begriff ‚Vermögenswert‘ i. S. d. AOA und nicht an den engeren deutschen Begriff ‚Wirtschaftsgut‘ angeknüpft wird. Demnach geht der Begriff ‚Vermögenswert‘ über das deutsche Verständnis von einem ‚Wirtschaftsgut‘ hinaus und meint den Begriff ‚Vermögenswert‘, wie er etwa im Zusammenhang mit der Umsetzung des AOA zu verstehen ist.²¹⁰

²⁰⁷ RL 2016/1164/EU, 10. Begründungserwägung.

²⁰⁸ RL 2016/1164/EU, 10. Erwägungsgrund.

²⁰⁹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts vom 28.1.2016, 10; Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung: nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven Besteuerung und einer größeren Steuertransparenz in der EU vom 28.1.2016.

²¹⁰ Haug meint etwa, die Wahl des Begriffs ‚Vermögenswert‘ lasse darauf schließen, dass Passiva (z. B. Verbindlichkeiten oder Rückstellungen) nicht erfasst werden (Haug, DStZ 2016, 446 (450)).

cc) Hauptsitz

Der Begriff ‚Hauptsitz‘ wird in der ATAD nicht legaldefiniert, sondern vom Richtliniengeber vorausgesetzt und findet im deutschen Steuerrecht im Begriff ‚Stammhaus‘ seine Entsprechung.²¹¹ Hierbei kommt es auf die abkommensrechtliche Zuordnung des Unternehmens an.²¹² Zwar hätte der Richtliniengeber – wie der deutsche Gesetzgeber – es dabei belassen können, von einer Übertragung von der einen Betriebsstätte an eine ausländische Betriebsstätte zu sprechen, jedoch hat er sich bei Art. 5 ATAD für eine fallgruppenbezogene Regelungstechnik entschieden, die zwischen ‚Hauptsitz‘ i. S. d. Stammhauses eines Steuerpflichtigen und einer (einfachen) Betriebsstätte unterscheidet und Varianten der Entstrickung durch Übertragung des Besteuerungsgegenstands aufzählt (Übertragung von inländischem Hauptsitz an ausländische Betriebsstätte, Übertragung von inländischer Betriebsstätte an ausländischen Hauptsitz oder an ausländische Betriebsstätte). Relevant wird die Frage, ob es sich um den ‚Hauptsitz‘ i. S. d. Stammhauses oder eine (einfache) Betriebsstätte handelt, etwa bei der Frage der Zuordnung von Besteuerungsgegenständen (insb. immaterielle Güter, z. B. geistiges Eigentum, Patente, Firmenwert).

dd) Betriebsstätte

Es stellt sich die Frage, ob der Begriff ‚Betriebsstätte‘ i. S. d. Art. 5 Abs. 1 ATAD an das deutsche Verständnis des Betriebsstättenbegriffs anknüpft oder die Richtlinie von einem eigenständigen Betriebsstättenbegriff ausgeht bzw. in Abkommensfällen auf den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff abzustellen ist. Mit Blick auf die Auslegung des Begriffs ‚Betriebsstätte‘ i. S. d. Art. 5 Abs. 1 ATAD ist nicht ersichtlich, dass die Richtlinie von einem eigenständigen Betriebsstättenbegriff ausgeht, da der Richtliniengeber ausdrücklich darauf hinweist, dass das Besteuerungsrecht auf nationaler Ebene definiert werden sollte.²¹³ Aus dem Sinn und Zweck der Entstrickungsbesteuerung ergibt sich vielmehr nur, dass es sich um eine Betriebsstätte im Aus-

²¹¹ So auch: *Oppel*, IStR 2016, 797 (801); *Kraft/Staccioli*, Ubg 2017, 543 (546); a. A. ‚Hauptsitz‘ meint Ort der Geschäftsleitung (*Hagemann*, in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD, 2018, § 5 Rn. 120.).

²¹² *Dürschmidt*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 2015, Art. 3 OECD-MA Rz. 41a.

²¹³ RL 2016/1164/EU, 10. Erwägungsgrund.

land handeln muss.²¹⁴ Daher ist im Grundsatz dem Begriff ‚Betriebsstätte‘ i. S. d. Art. 5 Abs. 1 ATAD aus deutscher Sicht auch das deutsche Verständnis zugrunde zu legen, wenn dem Sachverhalt kein DBA-Fall zugrunde liegt. Danach ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient (§ 12 AO). In DBA-Fällen ist hingegen auf den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff abzustellen.²¹⁵

ee) Übertragung von Vermögenswerten und Verlust des Besteuerungsrechts des Mitgliedstaats

Eine Entstrickung i. S. d. Art. 5 Abs. 1 lit. a) und lit. b) ATAD liegt vor, insofern als der Mitgliedstaat des Hauptsitzes (Art. 5 Abs. 1 lit. a) ATAD) oder der Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 lit. b) ATAD) aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte hat. Die ‚Übertragung von Vermögenswerten‘ ist in der Richtlinie legaldefiniert als Vorgang, bei dem ein Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte verliert, wobei die Vermögenswerte im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum desselben Steuerpflichtigen verbleiben (Art. 2 Abs. 6 ATAD).²¹⁶

Ein Ausschluss des Besteuerungsrechts liegt aus deutscher Sicht vor, wenn ein vor der Entstrickung bestehendes Besteuerungsrecht vollständig wegfällt oder die betreffenden Einkünfte nur noch im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden dürfen (z. B. Übertragung eines Besteuerungsgegenstands in eine Freistellungsbetriebsstätte). Eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts liegt vor, wenn ein vor der Entstrickung bestehendes Besteuerungsrecht beschränkt wird (z. B. Übertragung eines Besteuerungsgegenstands in eine Anrechnungsbetriebsstätte). Da der Richtlinienggeber ausdrücklich darauf verweist, dass das Besteuerungsrecht auf nationaler Ebene definiert werden sollte²¹⁷ und damit durch einen ausdrücklichen Verweis auf innerstaatliches Recht die Durchbrechung des Grundsatzes der autonomen Auslegung des Unionsrechts anordnet, kann das deutsche Verständnis hier zugrunde gelegt werden. Hierbei ist

²¹⁴ Hagemann, in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, § 5 Rn. 122.

²¹⁵ Jochimsen/Zinowsky, ISR 2016, 106 (111); Jochimsen/Zinowsky, ISR 2016, 318 (321).

²¹⁶ Es wird zu Recht darauf hingewiesen, dass nach deutschem Verständnis keine ‚Übertragung‘ gemeint ist (diese meint nämlich Eigentumsübergang), sondern vielmehr ‚Überführung‘ innerhalb der rechtlichen Sphäre ein- und desselben Steuerpflichtigen (Hagemann, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, § 5 Rz. 117).

²¹⁷ RL 2016/1164/EU, 10. Erwägungsgrund.

fraglich, ob der Verwendung der Formulierung der Richtlinie „[...] das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte *verliert* [...]“ (Art. 2 Abs. 6 ATAD) und der deutschen Formulierung „[...] das Besteuerungsrecht [...] *ausgeschlossen oder beschränkt* [...]“ (z. B. § 12 Abs. 1 KStG) eine Bedeutung beizumessen ist. Das wird nach richtiger Auffassung abgelehnt, weil ein Besteuerungsrecht im Fall, dass es teilweise ausgeschlossen oder beschränkt wird, gleichfalls ganz oder teilweise verloren geht.²¹⁸ Hierfür spricht zudem, dass der Richtliniengeber sich in den Erwägungsgründen ausdrücklich auf die Vereinbarkeit der Vorschrift mit der Anrechnungsmethode bezieht.²¹⁹

Die Definition der ‚Übertragung von Vermögenswerten‘ begrenzt ferner den sachlichen Anwendungsbereich der Richtlinie. Dadurch, dass Art. 2 Abs. 6 ATAD ausdrücklich nur Vermögenswerte einbezieht, die im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum desselben Steuerpflichtigen verbleiben, werden von einer ‚Übertragung von Vermögenswerten‘ i. S. d. Art. 1 Abs. 1 lit. a) und lit. b) ATAD eben keine Vorgänge gefasst, bei denen es zu einem Rechtsträgerwechsel kommt. So sind etwa die Umstrukturierungsvorgänge i. S. d. UmwStG (mit Ausnahme des Formwechsels) alle mit einem Rechtsträgerwechsel verbunden, der im Wege der Gesamtrechtsnachfolge oder partiellen Gesamtrechtsnachfolge erfolgt. Beim Wechsel der Rechtsform wird die Identität des Rechtsträgers gewahrt, es kommt indes nicht zu einem Verlust des Besteuerungsrechts für die übertragenen Vermögenswerte i. S. d. Art. 2 Abs. 6 ATAD. Daher bewegen sich die Vorschriften des UmwStG und die Vorschrift für grenzüberschreitende Verschmelzungen, die nicht vom UmwStG erfasst werden (§ 12 Abs. 2 KStG), außerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie.

b) Verlegung des Steuersitzes ins Ausland (Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD)

aa) Steuersitz

Artikel 5 Abs. 1 lit. c) ATAD knüpft die Entstrickung an die Verlegung des Steuersitzes. Das deutsche Steuerrecht knüpft im Bereich der Körperschaftsteuer zunächst an die Begriffe ‚Ort der

²¹⁸ Benecke/Staats, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Körperschaftssteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 46c.

²¹⁹ RL 2016/1164/EU, 10. Erwägungsgrund; vgl. zur Diskussion Hagemann, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, § 5 Rz. 99ff.

Geschäftsleitung‘ (Verwaltungssitz) (§ 10 AO)²²⁰ und (Satzungs-)Sitz‘ (§ 11 AO)²²¹ an. Fallen Verwaltungssitz und (Satzungs-)Sitz grenzüberschreitend auseinander, kommt es in Abkommensfällen auf die Abkommensansässigkeit an (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA). Da in Abkommensfällen die Abkommensansässigkeit dafür entscheidend ist, inwiefern es durch einen Wegzug zur Entstrickung stiller Reserven kommen kann, meint der Begriff ‚Steuersitz‘ inhaltlich Abkommensansässigkeit. Damit stimmt auch die Definition in Art. 2 Abs. 7 ATAD überein, wonach die ‚Verlegung des Steuersitzes‘ ein Vorgang ist, bei dem ein Steuerpflichtiger seinen Steuersitz in einem Mitgliedstaat aufgibt und in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland steuerlich *ansässig* wird.²²²

bb) Verlegung

Verlegung meint gemäß der Legaldefinition in Art. 2 Abs. 7 ATAD einen Vorgang, bei dem ein Steuerpflichtiger seinen Steuersitz in einem Mitgliedstaat aufgibt und in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland steuerlich ansässig wird. Hierbei folgt unmittelbar auf die Aufgabe in einem Staat die Neubegründung in einem anderen Staat.²²³ Ferner kann eine Verlegung in diesem Sinne vorliegen, wenn es zu einer Doppelansässigkeit kommt und diese durch ein DBA zugunsten eines anderen Staats aufgelöst wird.²²⁴

cc) Vermögenswerte, die tatsächlich weiterhin einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind

Im Wegzugsfall nimmt Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD Vermögenswerte von der Entstrickungsbesteuerung aus, die tatsächlich weiterhin einer Betriebsstätte im vorigen Mitgliedstaat zuzurechnen sind. Da diese Ausnahme im Kontext des Verlustes oder der Beschränkung eines mitglied-

²²⁰ Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung.

²²¹ Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist.

²²² So auch: *Benz/Böhmer*, DB 2016, 307 (309); *Lüdicke/Oppel*, BB 2016, 351 (352).

²²³ Es wird zurecht drauf hingewiesen, dass bei wortlautgetreuer Auslegung die Korrespondenz zwischen den beteiligten Staaten dazu genutzt werden könnte, die Besteuerung dadurch zu umgehen, dass die Verlegung zunächst in einen Staat erfolgt, in dem dadurch keine Ansässigkeit begründet würde (*Hagemann*, in: *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD, 2018, § 5 Rz. 139).

²²⁴ *Hagemann*, in: *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD, 2018, § 5 Rz. 139.

schaftlichen Besteuerungsrechts zu sehen ist,²²⁵ knüpft der Begriff ‚Betriebsstätte‘ i. S. d. Art. 5 Abs. 1 ATAD an den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff an. Daher ist für die Frage, ob nach einem Wegzug ein Vermögenswert tatsächlich weiterhin einer Betriebsstätte im vorigen Mitgliedstaat zuzurechnen ist, die abkommensrechtliche Sicht maßgeblich.

**c) Verlegung der von einer Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit ins Ausland
(Art. 5 Abs. 1 lit. d) ATAD)**

Die ‚Verlegung der von einer Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit‘ bezeichnet nach der Legaldefinition den Vorgang, bei dem ein Steuerpflichtiger seine steuerliche Präsenz in einem Mitgliedstaat aufgibt und in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland eine solche Präsenz erwirbt, ohne in diesem Mitgliedstaat oder Drittland steuerlich ansässig zu werden (Art. 2 Abs. 8 ATAD).

In Abgrenzung zur Entstrickung i. S. d. Art. 5 Abs. 1 lit. a) und lit. b) ATAD kommt es nicht nur zur Übertragung einzelner Besteuerungsgegenstände, sondern zur steuerlichen Erfassung der Sachgesamtheit und damit des über die Summe der Einzelgegenstände hinausgehenden Wertes der Geschäftstätigkeit als Ganzes.

Der Fall, dass der Steuerpflichtige die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland überträgt, knüpft im deutschen Steuerrecht nicht nur an eine grenzüberschreitende Übertragung aller Wirtschaftsgüter eines Betriebs oder eines Teilbetriebs i. S. der fiktiven Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3a EStG) an, die mit der steuerlichen Erfassung eines Geschäfts- oder Firmenwerts einhergeht, sondern ebenfalls an eine Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG).²²⁶ So definiert § 1 Abs. 1 Satz 1

²²⁵ Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD knüpft nicht ausdrücklich an den Verlust des Besteuerungsrechts an. Nichtsdestotrotz ist im Wege der primärrechtskonformen Auslegung der Verlust des Besteuerungsrechts als Tatbestandsmerkmal in Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD hineinzulesen. Der EuGH erkennt den Rechtfertigungsgrund der Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten nämlich nur an, wenn ein Mitgliedstaat durch den Entstrickungsvorgang tatsächlich an der Ausübung seiner Steuerhoheit über die in seinem Hoheitsgebiet entstandenen stillen Reserven gehindert ist (d. h. tatsächlich jedes Besteuerungsrecht an den nicht realisierten Wertzuwächsen verliert) (EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C 164/12, DMC, ABl. 2014/C 93/08/EU, DStR2014, 193 (56 f.).

²²⁶ So auch: *Kahlenberg*, StuB 2016, 911 (913); *Oppel*, IStR 2017, 797 (801); *Kahlenberg*, PISb 2017, 103 (106); *Kraft/Staccioli*, Ubg 2017, 543 (546).

Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV) eine Funktion als eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden.²²⁷ Eine Verlagerung liegt im Kontext der Betriebsstättengewinnabgrenzung in Anlehnung an § 1 Abs. 2 FVerlV vor, wenn die übernehmende Betriebsstätte eine Funktion ausüben kann, die bisher von der verlagernden Betriebsstätte ausgeübt worden ist, und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch die verlagernde Betriebsstätte eingeschränkt wird.²²⁸ Hierbei ist der Begriff ‚Funktion‘ weiter gefasst, weil er anders als ein Betrieb oder ein Teilbetrieb keine gewisse Selbständigkeit und vor allem keine selbständige Lebensfähigkeit voraussetzt.

Tatbestandsvoraussetzung ist ferner der (teilweise) Verlust des Besteuerungsrechts für die übertragenen Vermögenswerte. Dabei kann aus dem Zusammenhang zur Verlegung der ausgeübten Geschäftstätigkeit geschlossen werden, dass es sich hierbei genauer gesagt um den Verlust des Besteuerungsrechts für die ausgeübte Geschäftstätigkeit als Ganzes handelt.²²⁹

d) Bemessungsgrundlage

Artikel 5 Abs. 1 ATAD ordnet an, dass der Steuerpflichtige im Entstrickungsfall in Höhe eines Betrags besteuert wird, der dem Marktwert der Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs abzüglich ihres steuerlichen Werts entspricht und regelt so die Bemessungsgrundlage der Entstrickungsbesteuerung. Diese entspricht der Differenz zwischen dem ‚Marktwert der Vermögenswerte‘ im Entstrickungszeitpunkt abzüglich ihres ‚steuerlichen Werts‘. Aus dem Sinn und Zweck der einzelnen Entstrickungstatbestände ergibt sich dabei, dass hinsichtlich der Fallgruppen ‚Übertragung von Vermögenswerten vom Hauptsitz auf eine ausländische Betriebsstätte‘ und ‚Übertragung von Vermögenswerten einer inländischen Betriebsstätte an den ausländischen Hauptsitz oder an eine andere ausländische Betriebsstätte‘, der Marktwert in Be-

²²⁷ Zwar muss begrifflich nicht jede Art von Geschäftstätigkeit zugleich eine Funktion in diesem Sinne sein, jedoch erscheint die isolierte Verlegung einer Geschäftstätigkeit, die nicht zumindest die Anforderungen einer Funktion erfüllt, schwer vorstellbar (*Hagemann*, in: *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD, 2018, § 5 Rz. 294).

²²⁸ Steuerlich relevant ist die Verlagerung nur, wenn es dadurch zur Übertragung/Neuzuordnung von Vermögenswerten kommt (*Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2008, 1945 (1946); *Brüninghaus/Bodenmüller*, DStR 2009, 1285 (1288)).

²²⁹ So auch: *Hagemann*, in: *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD, 2018, § 5 Rz. 162.

zug auf einzelne Vermögenswerte gemeint ist. Bei der grenzüberschreitenden Übertragung einer Geschäftstätigkeit und bei der grenzüberschreitenden Sitzverlegung bezieht sich der Marktwert auf die entstrickte Sachgesamtheit, da ansonsten die besondere Regelung dieser Fallgruppen nicht geboten gewesen wäre.²³⁰

aa) Steuerlicher Wert

Der Begriff ‚steuerlicher Wert‘ wird in ATAD nicht legaldefiniert, sondern vom Richtliniengeber vorausgesetzt. Allerdings findet sich eine nach dem Grundsatz der einheitlichen Auslegung des Unionsrechts zumindest als Auslegungshilfe verwertbare Legaldefinition in Art. 4 Abs. 17 des GKB-Vorschlags, wonach der ‚steuerliche Wert‘ eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens oder eines Sammelpostens die Abschreibungsbasis abzüglich des gesamten abgezogenen Abschreibungsbetrags bezeichnet. Dieses unionsrechtliche Begriffsverständnis findet im deutschen Steuerrecht seine Entsprechung in dem Wert, der sich nach den Grundsätzen über die Gewinnermittlung ergibt, also dem Betrag, mit dem ein Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz aktivisch oder passivisch ausgewiesen ist (Buchwert).²³¹ Da aus deutscher Sicht die stillen Reserven an einem Wirtschaftsgut im Entstrickungsfall dadurch erfasst werden, dass sich etwa der steuerpflichtige fiktive Veräußerungsgewinn i. S. d. § 12 Abs. 1 KStG als Differenz zwischen dem anzusetzenden fiktiven Verkaufserlös (konkret: gemeiner Wert des Wirtschaftsguts) und dem Buchwert ergibt, ist davon auszugehen, dass der ‚steuerliche Wert‘ i. S. d. Art. 5 Abs. 1 ATAD dem Buchwert nach deutschem Verständnis entspricht.

bb) Marktwert

Der ‚Marktwert‘ ist legaldefiniert als der Betrag, für den zwischen vertragswilligen unabhängigen Käufern und Verkäufern in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können (Art. 5 Abs. 6 ATAD). Dabei knüpft der Begriff ‚Marktwert‘ i. S. der ATAD ausdrücklich am Fremdvergleichsgrundsatz an.²³²

²³⁰ So auch: ebd., § 5 Rz. 152, 164, 178.

²³¹ *Kemsat*, in: Wacker, Int. Besteuerung, 1994, S. 132 f.

²³² RL 2016/1164/EU, 10. Erwägungsgrund.

Die deutschen Entstrickungstatbestände nehmen indes überwiegend auf den ‚gemeinen Wert‘ Bezug. Das ist etwa der Fall bei der fiktiven Veräußerung im Rahmen des Entstrickungstatbestands für Körperschaften (§ 12 Abs. 1 KStG). Im Anwendungsbereich der Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 AStG), der sich mit dem Anwendungsbereich des Entstrickungstatbestands für Körperschaften (§ 12 Abs. 1 KStG) überschneidet, ist indes der Fremdvergleichswert maßgeblich. Dabei entspricht der gemeine Wert diesem nicht zwingend. Der wesentliche Unterschied zwischen dem Ansatz des gemeinen Werts und dem Ansatz des Fremdvergleichswerts ist, dass bei der Ermittlung des gemeinen Werts auf den „gewöhnlichen Geschäftsverkehr“ abgestellt wird, während bei der Ermittlung des Fremdvergleichswerts auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen ist. Bei der Ermittlung des gemeinen Werts wird gerade die bei der Ermittlung des Fremdvergleichswerts maßgebliche Funktionsanalyse unterlassen. Das hat zur Folge, dass der gemeine Wert tendenziell über dem Fremdvergleichswert liegen dürfte.

Demnach kann der Begriff ‚Marktwert‘ i. S. d. Art. 5 Abs. 1 ATAD nicht mit dem gemeinen Wert nach deutschem Verständnis gleichgesetzt werden. Vielmehr entspricht der ‚Marktwert‘ dem Fremdvergleichswert.

cc) Relevanter Zeitpunkt

Artikel 5 Abs. 1 ATAD stellt ausdrücklich auf den Marktwert der Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs abzüglich ihres steuerlichen Werts ab. Relevant für die Bestimmung der Höhe der Bemessungsgrundlage ist demnach der Zeitpunkt der Entstrickung und nicht etwa der Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung im Zugangsstaat. Demzufolge ist nach dem Entstrickungskonzept der ATAD keine Korrektur der Bemessungsgrundlage für den Fall vorgesehen, dass der maßgebliche Wert zum Zeitpunkt der Entstrickung höher ist als der Wert, der später tatsächlich realisiert wird. Der EuGH hatte in diesem Zusammenhang bereits festgestellt, dass Wertminderungen im Zeitraum zwischen der Entstrickung und der Realisierung die Bemessungsgrundlage der Entstrickungsbesteuerung nicht verringern müssen.²³³ Er begründet das zum einen damit, dass etwa die Gewinne einer Gesellschaft nach der Sitzverlegung nur

²³³ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 56; EuGH, Urteil vom 31.1.2013, Rs. C-301/11, *Kommission/Niederlande*, ABl. 2013/C 86/4/EU.

im Aufnahmemitgliedstaat besteuert würden. Zum anderen habe wegen des Zusammenhangs zwischen den Vermögenswerten der Gesellschaft und den steuerpflichtigen Gewinnen sowie der Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen, auch der Aufnahmemitgliedstaat Wertschwankungen der Vermögenswerte zu berücksichtigen, die ab dem Zeitpunkt der Sitzverlegung eingetreten seien.²³⁴ Das Steuersystem des Aufnahmemitgliedstaats berücksichtige grundsätzlich zum Zeitpunkt der Realisierung der Vermögenswerte die Wertzuwächse und -minderungen seit dem Zeitpunkt der Sitzverlegung; eine eventuelle Nichtberücksichtigung durch den Aufnahmemitgliedstaat verpflichte den Herkunftsmitgliedstaat jedoch nicht, zum Zeitpunkt der Realisation des Vermögenswertes die Steuerschuld neu zu bewerten, die er zum Zeitpunkt der Sitzverlegung bereits bestimmt hat.²³⁵ Schließlich garantiere die Niederlassungsfreiheit nicht die Steuerneutralität einer Sitzverlegung.²³⁶ Wegen der unterschiedlichen mitgliedstaatlichen Steuerregelungen könnten Vorgänge steuerlich mehr oder weniger vor- oder nachteilig sein; die Niederlassungsfreiheit gebiete es nicht, dass die Mitgliedstaaten ihre Steuervorschriften auf die anderer Mitgliedstaaten abstimmen.²³⁷ Der EuGH hält es daher für zulässig, dass Wertminderungen im Zeitraum zwischen der Entstrickung und der Realisierung die Bemessungsgrundlage der Entstrickungsbesteuerung nicht verringern.

dd) Bewertungskorrespondenz

Der EuGH ging bisher offensichtlich davon aus, dass der Zuzugsstaat die stillen Reserven, die im Wegzugsstaat vor der Entstrickung entstanden sind, nicht besteuert und die Wirtschaftsgüter zu deren Verkehrswert ansetzt.²³⁸ Dabei ging der EuGH jedoch nicht soweit, die Zulässigkeit der Entstrickungsbesteuerung ausdrücklich unter den Vorbehalt zu stellen, dass der Zuzugsstaat die Wirtschaftsgüter zu ihrem Verkehrswert ansetzt; auch wenn es andernfalls zu einer Doppelbe-

²³⁴ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 58.

²³⁵ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 61; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14, *Kommission/Portugal*, ABl. 2017/C 53/2/EU, IStR 2017, 69.

²³⁶ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 62.

²³⁷ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 62.

²³⁸ *Möller-Gosoge*, BB 2012, 803 (808); *Kessler/Philipp*, DStR 2012, 267 (270); *Thömmes*, IWB 2011, 896 (899), der dies als eine durch die Steuerwirklichkeit nicht belegte „Unterstellung“ ansieht. Siehe zum Step-up im Zuzugsstaat auch *Bron*, EWS 2012, 32 (35).

steuerung kommen kann.²³⁹ Es ist äußerst zweifelhaft, ob sich aus dem europäischen Primärrecht die Pflicht des Zuzugsstaats ergibt, die überführten Wirtschaftsgüter zum Verkehrswert anzusetzen. Auch wenn ein Verstoß des Zuzugsstaats gegen die Niederlassungsfreiheit in Form einer unzulässigen Zuzugsbeschränkung anzunehmen sein könnte, wenn er Anspruch auf die Besteuerung der im Wegzugsstaat entstandenen stillen Reserven erhebt,²⁴⁰ spricht jedenfalls gegen eine primärrechtliche Verpflichtung, die Wirtschaftsgüter zu ihrem Verkehrswert anzusetzen, dass der EuGH keinen Anspruch auf steuerneutrale Sitzverlegung anerkennt und die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Abstimmung ihrer Steuervorschriften verneint.²⁴¹

Artikel 5 Abs. 5 ATAD ordnet nun im Rahmen von Entstrickungssachverhalten innerhalb der EU eine grundsätzlich korrespondierende Bewertung der übertragenen Vermögenswerte zwischen Weg- und Zuzugsstaat an. Bei der Übertragung von Vermögenswerten oder Wegzug erkennt der Zuzugsstaat den Wert an, den der Wegzugsstaat als Ausgangswert der Vermögenswerte für steuerliche Zwecke festgesetzt hat, es sei denn dieser spiegelt nicht den Marktwert wider.²⁴²

In diesem Kontext stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Zuzugsstaat vom Wert abweichen kann, den der Wegzugsstaat als Ausgangswert der Vermögenswerte für steuerliche Zwecke festgesetzt hat. Hierbei geht es um die Frage der Bestimmung des Marktwertes, der dem Fremdvergleichswert entspricht. Letzterer ist nicht exakt, sondern vielmehr als Wert innerhalb einer Bandbreite zu bilden, sodass jeder Wert, der innerhalb dieser Bandbreite liegt, fremdvergleichskonform ist und dementsprechend vom Zuzugsstaat nicht beanstandet werden könnte, selbst wenn er einen anderen Wert innerhalb der Bandbreite ansetzen würde.²⁴³ Für Konfliktfälle zwischen Wegzugs- und Zuzugsstaat bestimmt der Richtliniengeber in den Erwägungsgründen zur ATAD, dass der Aufnahmestaat die Möglichkeit haben muss, den vom Wegzugsstaat ermittelten Wert der übertragenen Vermögenswerte anzufechten, wenn dieser nicht dem Marktwert

²³⁹ Thömmes, IWB 2011, 896 (899).

²⁴⁰ Ebd.; Bron, EWS 2012, 32 (35).

²⁴¹ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 62.

²⁴² Dieses Konzept einer Bewertungskorrespondenz entspricht etwa dem Gedanken von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA, wonach der Zugangsstaat im Grundsatz den Fremdvergleichswert für den Besteuerungsgegenstand als dessen Anschaffungskosten anerkennt (Ditz, in: Wassermeyer/Andersen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2018, S. 334, Rz. 6.31 f., Rz. 6.121).

²⁴³ Hagemann, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, § 5 Rz. 229.

entspricht. Ferner stellt er fest, dass hierzu auf die bestehenden Streitbeilegungsverfahren zurückgegriffen werden kann.²⁴⁴ Im Wortlaut von Art. 5 Abs. 5 ATAD ist das Erfordernis, ein Streitbeilegungsverfahren durchzuführen, indes nicht geregelt, vielmehr trifft den Zuzugsstaat schlicht keine Pflicht, den vom Wegzugsstaat als Ausgangswert festgesetzten Wert anzuerkennen. Das führt dazu, dass der Aufnahmestaat im Ergebnis den von ihm selbst ermittelten Marktwert ansetzen kann und es damit zunächst zu einer Doppelbesteuerung des Steuerpflichtigen führen könnte.²⁴⁵ Erst auf Grundlage der EU-Schiedskonvention besteht eine Rechtspflicht auf Beseitigung der Doppelbesteuerung.²⁴⁶ In diesem Kontext ist auch die EntschlieÙung des Rats vom 2.12.2008 zur Koordinierung im Bereich der Wegzugsbesteuerung zu sehen,²⁴⁷ in der sich die Mitgliedstaaten in Fällen der grenzüberschreitenden Übertragung von Besteuerungsgegenständen auf gemeinsame Regelungen verständigt haben. Zu diesen zählt eine Verknüpfung der Wertansätze in den jeweiligen Mitgliedstaaten, um so eine doppelte Erfassung der Wertsteigerung zu vermeiden (d. h., wenn ein Mitgliedstaat bei Wegzug eines Unternehmens bisher nicht realisierte Wertsteigerungen als Unterschiedsbetrag zwischen Buch- und Marktwert besteuert, soll der Zuzugsstaat den im Wegzugsstaat zugrunde gelegten Marktwert in der Eröffnungsbilanz ansetzen).²⁴⁸

Es stellt sich ferner die Frage, ob das Entstrickungskonzept der ATAD eine Bewertungskorrespondenz nur für Entstrickungssachverhalte innerhalb der EU verlangt oder auch für Drittstaatsverhalte. Nach dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 5 ATAD wäre dies nicht der Fall, weil dieser nur auf eine Übertragung von Besteuerungsgegenständen bzw. eine Sitzverlegung zwischen Mitgliedstaaten Bezug nimmt. Diese Beschränkung des Tatbestands von Art. 5 Abs. 5 ATAD auf Entstrickungssachverhalte zwischen Mitgliedsstaaten der EU ist notwendig, weil der Richtliniengeber mangels entsprechender Kompetenz Drittstaaten nicht durch eine Richtlinie zur Herstellung von Bewertungskorrespondenz verpflichten kann. Allerdings läuft die Beschränkung auf EU-Entstrickungssachverhalte der Grundentscheidung der ATAD zuwider, mit den Regelungen

²⁴⁴ RL 2016/1164/EU, 10. Erwägungsgrund.

²⁴⁵ Hagemann, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, § 5 Rz. 229.

²⁴⁶ Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 7 Rz. 155.

²⁴⁷ ABI. Nr. C 323, S. 1, dort unter Punkt C. In EntschlieÙungen werden gemeinsame Auffassung und Absichten zum Ausdruck gebracht; ihnen kommt vor allem politische Bedeutung als Orientierungshilfe für künftige Arbeiten zu, vgl. dazu Borchardt, Das ABC des Rechts der EU, 2011 (107 f.).

²⁴⁸ Mitschke, DStR 2012, 629 (634).

zur Entstrickungsbesteuerung Markthemmnisse wie Doppelbesteuerung zu verhindern.²⁴⁹ Daher dürfte in Drittstaatenfällen der beteiligte EU-Mitgliedstaat gehalten sein, durch geeignete Maßnahmen aus Sicht des Steuerpflichtigen eine Bewertungskorrespondenz herzustellen. Denn nur so kann dem mit den Regelungen der ATAD angestrebten Ziel, nämlich der Verwirklichung einer korrespondierenden Eingangs- und Ausgangsbewertung als Maßnahme gegen Steuervermeidung auf der einen und Doppelbesteuerung auf der anderen Seite, zur Geltung verholfen werden.

e) Technische Umsetzung

Artikel 5 Abs. 1 ATAD gibt vor, dass ein Steuerpflichtiger beim Vorliegen einer der vier Fallgruppen von Entstrickungssachverhalten, die durch eine Übertragung des Besteuerungsgegenstands gekennzeichnet sind oder an den Wegzug des Steuerpflichtigen anknüpfen, besteuert wird. Die Richtlinie schreibt den Mitgliedstaaten indes nicht konkret vor, dass die Besteuerung technisch auf Gewinnermittlungsebene ansetzen muss (z. B. § 12 Abs. 1 KStG) oder es zu einer Einkünftekorrektur außerhalb der Bilanz kommt (z. B. bei der Einkünftekorrektur im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung, § 1 Abs. 1 und 5 AStG). Vielmehr stellt der Richtliniengeber generell klar, dass das Besteuerungsrecht auf nationaler Ebene definiert werden sollte.²⁵⁰ Daraus lässt sich schlussfolgern, dass es den Mitgliedstaaten obliegt, sich für die eine Variante der technischen Ausgestaltung zu entscheiden. Näher dürfte allerdings ein Ansatz auf Gewinnermittlungsebene liegen, da auch die Zuzugsbewertung auf Gewinnermittlungsebene ansetzen muss, um die Vorgabe der Bewertungskorrespondenz erfüllen zu können (Art. 5 Abs. 5 ATAD).

2. Tatbestandsmerkmale auf Ebene der Erhebung der Steuer

Der EuGH hat festgestellt, dass eine sofortige Steuereinzahlung zur Erreichung des Ziels (Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten) nicht das mildeste Mittel und damit unverhältnismäßig sei. Er sah eine mitgliedstaatliche Regelung als milderer Mittel an. Diese lässt dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen (1.) der sofortigen Steuerentrichtung unter Inkaufnahme des Liquiditätsverlusts und (2.) der Aufschiebung der

²⁴⁹ RL 2016/1164/EU, 5. Erwägungsgrund; *Scheffler/Köstler*, IFSt-Schrift 518, 2017, S. 112

²⁵⁰ RL 2016/1164/EU, 10. Erwägungsgrund.

Steuerzahlung verbunden mit dem erforderlichen Verwaltungsaufwand (Erklärung über den Verbleib der Vermögenswerte). Letztere kann für den Steuerpflichtigen mit einer erheblichen oder gar übermäßigen Belastung einhergehen – insbesondere bei komplexen Vermögenssituationen.²⁵¹ Dabei wird die Steuerzahlung grundsätzlich bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven aufgeschoben,²⁵² wobei mit Blick auf Wirtschaftsgüter, die nicht zur Veräußerung bestimmt sind, auch ein anderer Anknüpfungspunkt als die tatsächliche Realisierung gewählt werden kann.²⁵³ Darüber hinaus hat der EuGH auch in Anbetracht des mit der Zeit steigenden Risikos der Nichteinbringlichkeit der Steuer unabhängig von der tatsächlichen Realisierung eine über fünf Jahre laufende Ratenzahlung („Staffelung der Zahlung“) zugelassen.²⁵⁴ Eine solche Ratenzahlungsmöglichkeit ist unabhängig davon zulässig, ob ein Wirtschaftsgut zur Veräußerung bestimmt ist oder nicht.²⁵⁵

Zudem wies der EuGH darauf hin, dass wenn sich der Steuerpflichtige für die Aufschiebung der Steuerzahlung verbunden mit dem erforderlichen Verwaltungsaufwand entscheide, auch der Verwaltungsaufwand der Mitgliedstaaten nicht übermäßig sein könne und zudem innerhalb der EU zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten bestehenden Mechanismen zur gegenseitigen Unterstützung hinreichend seien, um den Herkunftsmitgliedstaat in die Lage zu versetzen, die Erklärungen der Steuerpflichtigen zu kontrollieren.²⁵⁶ Der EuGH hat ferner ungeachtet einer zwischenstaatlichen Zusammenarbeit eine hinreichende steuerliche Kontrolle angenommen, wenn der Steuerpflichtige weiterhin der Steuerhoheit des Herkunftsstaates unterliegt und eine wirksame steuerliche Kontrolle gewahrt ist.²⁵⁷

Ferner könne eine sofortige Einziehung der Steuer gerechtfertigt sein, wenn im Einzelfall keine wirksamen Mechanismen zwischen den beteiligten Staaten vorgesehen sind, die eine effektive Besteuerung gewährleisten. So gewährleisten etwa die Richtlinie über die Zusammenarbeit der

²⁵¹ EuGH, Urteil vom 21.12.2016, Rs. C-503/14, *Kommission/Portugal*, ABl. 2017/C 53/2/EU, IStR 2017, 69.

²⁵² EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273-12339, 65 ff.; *Orthmann*, Entstrickungsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit, 2015, S. 457.

²⁵³ EuGH, Urteil vom 18.7.2013, Rs. C-261/11, *Kommission/Dänemark*, ABl. 2013/C 260/07/EU.

²⁵⁴ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C 164/12, *DMC*, ABl. 2014/C 93/08/EU, DStR 2014, 193, 62.

²⁵⁵ *Sydow*, DB 2014, 265 (269).

²⁵⁶ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273-12339, 77 f.; EuGH, Urteil vom 25.11.2013, Rs. C-64/11, *Kommission/Spanien*, ABl. 2013/C 171/2/EU.

²⁵⁷ EuGH, Urteil vom 18.7.2013, Rs. C-261/11, *Kommission/Dänemark*, ABl. 2013/C 260/07/EU

Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung²⁵⁸ und die Richtlinie über Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen²⁵⁹ innerhalb der EU grundsätzlich die rechtliche Möglichkeit, einen Besteuerungsanspruch grenzüberschreitend durchzusetzen.²⁶⁰ Das ist aber etwa im Verhältnis zu EWR-Staaten nicht der Fall, wenn die genannten Richtlinien nicht gelten und es daher auf bilaterale Vereinbarungen zwischen den beteiligten Staaten ankommt. In diesem Fall kann das Interesse an einer effektiven Einziehung der Steuer die sofortige Einziehung der Steuer rechtfertigen.²⁶¹

a) Teilzahlungsmöglichkeit (Art. 5 Abs. 2 ATAD)

aa) Recht auf Teilzahlungen (Art. 5 Abs. 2 ATAD)

Artikel 5 Abs. 2 ATAD knüpft an die Feststellung des EuGH an, dass eine sofortige Steuereinzahlung unverhältnismäßig wäre, jedoch eine über fünf Jahre laufende Ratenzahlung („Staffelung der Zahlung“) zulässig sei. Der Richtliniengeber normierte dementsprechend eine Teilzahlungsmöglichkeit der entstrickungsbedingten Steuer über fünf Jahre, wenn der Entstrickungsvorgang innerhalb der EU oder des EWR²⁶² erfolgt.

Hierbei ist zu beachten, dass der Richtliniengeber ausdrücklich im Wortlaut des Art. 5 Abs. 2 ATAD formuliert, dass der Steuerpflichtige „[...] das Recht [erhält], die Zahlung einer Steuer auf die entstandene Wertsteigerung oder einer Wegzugsteuer nach Absatz 1 durch Teilzahlungen, die über fünf Jahre erfolgen, aufzuschieben [...]“, wenn die entsprechenden normierten Voraussetzungen erfüllt sind. Das verdeutlicht, dass es sich um ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen handelt.²⁶³

²⁵⁸ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. 2011, L 64, S. 1.

²⁵⁹ RL 2010/24/EU.

²⁶⁰ *Schnitger*, IFSt-Schrift 487, 2013, S. 61.

²⁶¹ EuGH, Urteil vom 18.7.2007, C-231/05, Oy AA, Slg. 2007, I-6373 Rz. 54.

²⁶² EWR-Staaten qualifizieren nur, sofern sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der EU über eine mit der RL 2010/24/EU vorgesehenen Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben (Art. 5 Abs. 2 Unterabsatz 2 ATAD).

²⁶³ So auch: *Hagemann*, in: *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD, 2018, § 5 Rz. 21.

Dieses Recht auf Teilzahlung besteht jedoch nur bei Entstrickungsvorgängen zwischen EU-Mitgliedstaaten oder einem EU-Mitgliedstaat und einem EWR-Staat. Letztere qualifizieren indes nur, sofern sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der EU über eine mit der RL 2010/24/EU vorgesehene Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben (Art. 5 Abs. 2 Unterabsatz 2 ATAD). Diese Einschränkung knüpft an die Rechtsprechung des EuGH an, nach der wirtschaftliche Vorgänge im Zusammenhang mit Drittstaaten nicht zwingend mit wirtschaftlichen Vorgängen zwischen EU-Mitgliedstaaten vergleichbar sind, da sich Vorgänge im Zusammenhang mit Drittstaaten in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügen.²⁶⁴ Insoweit die wirtschaftlichen Vorgänge nicht miteinander vergleichbar sind, gebieten die Grundfreiheiten auch keine Gleichbehandlung.²⁶⁵ Dass die ATAD keine Möglichkeit eines Zahlungsaufschubs für Drittstaatsverhältnisse vorsieht, kann indes nicht als Vorgabe für den nationalen Gesetzgeber gesehen werden, keine solchen zu schaffen, da die Grundfreiheiten es nicht verbieten, EU-Sachverhalte und Sachverhalte mit Drittstaatenbezug gleichzustellen.²⁶⁶

Dabei stellt sich die Frage, inwiefern eine entsprechende Teilzahlungsmöglichkeit auch für Drittstaatsverhältnisse geboten ist, etwa als Konsequenz der Grundentscheidung der ATAD, Steuerermeidung zu verhindern. Nicht dazu gehören kann, eine Übertragung von Besteuerungsgegenständen oder einen Wegzug in einen Drittstaat wegen einer prohibitiven Liquiditätsbelastung des Steuerpflichtigen faktisch unmöglich zu machen. Ferner wäre mit Blick auf die Kapitalverkehrsfreiheit wohl auch fraglich, ob Vorgänge im Zusammenhang mit Drittstaaten mit Vorgängen zwischen EU-Mitgliedstaaten als vergleichbar anzusehen sind, wenn der Zahlungsaufschub in Drittstaatenfällen zur Sicherung des Steueranspruchs immer von der Gestellung einer Sicherheit abhängig gemacht würde, die aus Sicht des Steuerpflichtigen eine geringere Belastung (d. h. ein milderes Mittel) als die sofortige Einziehung der Steuer darstellt.²⁶⁷ Dann wäre die rechtliche Möglichkeit, einen Besteuerungsanspruch in einem Drittland vollstrecken zu können, in Anbe-

²⁶⁴ EuGH, Urteil vom 10.2.2011, Rs. C-436/98 und C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riedel und Österreichische Salinen*, ECLI:EU:C:2011:61, Rz. 65.

²⁶⁵ *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rz. 127.

²⁶⁶ *Hagemann*, in: *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD, 2018, § 5 Rz. 194.

²⁶⁷ Dass die Stellung einer Kautions- oder sonstigen Garantie im Vergleich zur sofortigen Einziehung der Steuer das mildere Mittel ist, hatte auch der EuGH gesehen (EuGH, Urteil vom 21.11.2002, Rs. C-436/00, *X und Y*, Slg. 2002, I-10847–10874).

tracht der Sicherung des Steueranspruchs kein bedeutendes Unterscheidungskriterium zwischen EU- und Drittstaatensachverhalten.

bb) Beendigung des Zahlungsaufschubs (Art. 5 Abs. 4 ATAD)

Die Beendigung des Zahlungsaufschubs gemäß Art. 5 Abs. 4 ATAD begründet sich aus der Feststellung des EuGH, dass das Interesse an einer effektiven Einziehung der Steuer die sofortige Einziehung der Steuer rechtfertigt.²⁶⁸ So wird auch der Zahlungsaufschub gemäß Art. 5 Abs. 4 ATAD umgehend in Fällen beendet, in denen die effektive Einziehung der Steuer bedroht ist. Diese Fälle fasste der Richtliniengeber in fünf Fallgruppen zusammen (Art. 5 Abs. 4 Unterabsatz 1 lit. a) bis lit. e)).

- Die übertragenen Vermögenswerte oder die von der Betriebsstätte des Steuerpflichtigen ausgeübte Geschäftstätigkeit werden verkauft oder auf andere Weise veräußert (Art. 5 Abs. 4 lit. a) ATAD).
- Die übertragenen Vermögenswerte werden in ein Drittland (d. h. weder EU-Mitgliedstaat noch EWR-Staat) verlagert (Art. 5 Abs. 4 lit. b) ATAD).
- Der Steuersitz des Steuerpflichtigen oder die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit wird in ein Drittland (d. h. weder EU-Mitgliedstaat noch EWR-Staat) verlegt (Art. 5 Abs. 4 lit. c) ATAD).
- Der Steuerpflichtige meldet Insolvenz an oder wird abgewickelt (Art. 5 Abs. 4 lit. d) ATAD).
- Der Steuerpflichtige kommt seinen Verpflichtungen im Zusammenhang mit den Teilzahlungen nicht nach und schafft über einen angemessenen Zeitraum, der zwölf Monate nicht überschreiten darf, keine Abhilfe für seine Situation (Art. 5 Abs. 4 lit. e) ATAD).

²⁶⁸ EuGH, Urteil vom 18.7.2007, C-231/05, Oy AA, Slg. 2007, I-6373 Rz. 54.

b) Verzinsung bei Zahlungsaufschub (Art. 5 Abs. 3 Unterabsatz 1 ATAD)

Artikel 5 Abs. 3 Unterabsatz 1 ATAD regelt die Möglichkeit eines Mitgliedsstaates, für den Zahlungsaufschub Zinsen zu erheben. Damit knüpft der Richtliniengeber an die Feststellung des EuGH an, dass ein Mitgliedstaat, während der Steueranspruch unter Zahlungsaufschub steht, prinzipiell, nach seinen jeweiligen Regeln, Zinsen erheben darf. Weder der Richtliniengeber noch der EuGH haben den Mitgliedsstaaten allerdings bisher konkrete Vorgaben für die Ausgestaltung der Verzinsung eines Steueranspruchs gemacht. Insbesondere begründet die ATAD keine Verpflichtung der Mitgliedsstaaten zur Erhebung von Zinsen. Das ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 3 Unterabsatz 1 ATAD, wo es heißt: „[...] so können [...] Zinsen erhoben werden“.

c) Sicherheitsleistung bei Zahlungsaufschub (Art. 5 Abs. 3 Unterabsatz 2 ATAD)

Artikel 5 Abs. 3 Unterabsatz 2 ATAD regelt die Möglichkeit eines Mitgliedsstaates, bei nachweislichem und tatsächlichem Risiko, dass die Steuer nicht eingezogen werden kann, den Zahlungsaufschub von einer Sicherheitsleistung des Steuerpflichtigen abhängig zu machen. Mit dieser Regelung knüpft der Richtliniengeber an die EuGH-Rechtsprechung an, nach der die Forderung einer Sicherheit für die Steuerschuld grundsätzlich zulässig ist.

Der Richtliniengeber macht jedoch keine weiteren Vorgaben für die Sicherheitsleistung. Insofern hatte der EuGH bereits festgestellt, dass zwar der Zahlungsaufschub von einer Sicherheitsleistung des Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden könne, aber nur soweit das im Rahmen einer Bewertung im Einzelfall ermittelte Nichteinziehungsrisikos eine Sicherheit rechtfertige (d. h., ob eine Sicherheit gefordert werden darf und welcher Art und Höhe diese Sicherheit sein darf).²⁶⁹ Ferner dürfe der Besteuerungsaufschub nicht von so strengen und ihrerseits beschränkenden Modalitäten abhängen, dass er faktisch nicht gewählt werden könne.²⁷⁰ Der EuGH hat mit Blick auf das mit der Zeit ansteigende Nichteinziehungsrisiko Maßnahmen zur Sicherung

²⁶⁹ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C 164/12, *DMC*, ABl. 2014/C 93/08/EU, DStR 2014, 193; *dass.*, *Entstrickungsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit*, 2015, S. 463.

²⁷⁰ EuGH, Urteil vom 11.3.2004, Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409–2460, 47; EuGH, Urteil vom 7.9.2006, Rs. C-470/04, *"N"*, Slg. 2006, I-749.

des Steueranspruchs im Rahmen der geltenden nationalen Regelungen (z. B. Bankgarantie) für zulässig gehalten.²⁷¹ Er stellte aber auch fest, dass Mitgliedstaaten mit Verweis auf die Schwierigkeiten der grenzüberschreitenden Nachverfolgung und Beitreibung keine Sicherheitsleistungen für die Steuerschuld fordern dürften, wenn der Steueranspruch durch EU-Instrumentarien hinreichend gesichert sei (z. B. Möglichkeiten gegenseitiger Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung).²⁷² Im Verhältnis zu EWR-Staaten, in denen die EU-Instrumentarien nicht zur Verfügung stehen, sondern die jeweiligen bilateralen Vereinbarungen gelten, können Sicherheitsleistungen für die Steuerschuld bei einem entsprechenden realen Risiko gefordert werden.²⁷³

V. Mindestschutzniveau des Entstrickungskonzepts

Die Regelung des Mindestschutzniveaus in Art. 3 ATAD verhindert ausdrücklich nicht die Anwendung nationaler oder vertraglicher Bestimmungen zur Wahrung eines höheren Maßes an Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen. In der Literatur wird diese Regelung kritisiert, weil sie gerade zu einer weiteren Fragmentierung des Binnenmarktes führe, indem sie unterschiedlich strenge nationale Regelungen zulasse, solange hierdurch das Mindestniveau nicht unterschritten wird.²⁷⁴

Ferner stellt sich die Frage nach der Bedeutung der Regelung des Mindestschutzniveaus für die Umsetzungsverpflichtung der Mitgliedstaaten. Ein Mitgliedsstaat darf innerhalb des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs der ATAD das Mindestschutzniveau mit seinen nationalen Vorschriften nicht unterschreiten. Dabei darf die Bewertung, ob eine Vorschrift ein hinreichendes oder höheres Maß an Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen gewährt, nicht nach den arithmetischen Kategorien von Weniger und Mehr vorgenommen werden, sondern immer vor dem Hintergrund der Zwecksetzung der Richtlinie und im jeweiligen Einzelfall.²⁷⁵ Insofern zielen die Regelungen der ATAD auf den Schutz des Binnenmarkts vor grenzüberschreitenden Steuervermeidungspraktiken durch die Vorgabe eines kohärenten und

²⁷¹ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, 74.

²⁷² EuGH, Urteil vom 7.9.2006, Rs. C-470/04, *"N"*, Slg. 2006, I-749.

²⁷³ EFTA-Gerichtshof, Urteil vom 3.10.2012, E-15/11, *Arcade Drilling*, Rz. 13.

²⁷⁴ So etwa *Oppel*, IStR 2016, 797 (798); *Lüdicke/Oppel*, DB 2016, 549 (550); *Eilers/Oppel*, IStR 2016, 312 (313); *Haug DSStZ* 2016, S. 447.

²⁷⁵ *Haase*, IFSt-Schrift 521, 2017, S. 79.

koordinierten Vorgehens der Mitgliedsstaaten. Konkret bezwecken die Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung, sowohl der „Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage (Gewinnverkürzung) im Binnenmarkt und der Verlagerung von Gewinnen in Drittländer“ entgegenzutreten als auch „Markthemmnisse wie Doppelbesteuerung“ zu verhindern.²⁷⁶ Vor diesem Hintergrund hebt die ATAD zudem hervor, eine „Besteuerung an dem Ort der Gewinnerwirtschaftung und der Wertschöpfung zu gewährleisten“.²⁷⁷ Dahingegen sind die Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung nicht auf Missbrauchsvermeidung gerichtet.²⁷⁸

Die Regelung des Mindestschutzniveaus kann angesichts dieser Zwecksetzung nicht bedeuten, dass die Mitgliedstaaten im Rahmen des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs des Entstrickungskonzepts der ATAD beliebig zu Lasten des Steuerpflichtigen von den Regelungen der ATAD abweichen dürfen (z. B. durch die systematische Zugrundelegung einer für den Steuerpflichtigen nachteiligen Bemessungsgrundlage oder die Erschwerung eines Zahlungsaufschubs). Vielmehr meint Mindestschutzniveau hier, dass es den Mitgliedstaaten prinzipiell freisteht, eine Entstrickungsbesteuerung auch an Sachverhalte außerhalb des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs der ATAD zu knüpfen – d. h. unter Ausweitung der Bemessungsgrundlage (z. B. im Bereich der Einkommensteuer). Ansonsten würde die Grundentscheidung des Entstrickungskonzepts der ATAD für eine möglichst vollständige Kohärenz der Entstrickungsregelungen in den beteiligten Staaten konterkariert. Ferner ist der Spielraum des Gesetzgebers angesichts der konkreten Vorgaben des EuGH an eine europarechtskonforme Entstrickungsbesteuerung stark begrenzt.

Daher hat die Regelung des Mindestschutzniveaus im Kontext der Entstrickungsbesteuerung keine oder nur eine geringe rechtliche Bedeutung. Ihre Berechtigung erlangt die Regelung des Mindestschutzniveaus als politisches Zugeständnis an die Mitgliedstaaten zur Förderung der Einigungsbereitschaft mit Blick auf die ATAD insgesamt. So stellt die Regelung ausdrücklich klar, dass etwaige strengere nationale Regelungen durch den Erlass der ATAD nicht beeinträch-

²⁷⁶ RL 2016/1164/EU, 5. Erwägungsgrund; *Scheffler/Köstler*, IFSt-Schrift 518, 2017, S. 112.

²⁷⁷ RL 2016/1164/EU, 1. Erwägungsgrund

²⁷⁸ *Hey*, StuW 2017, 248, 251.

tigt werden und im Grundsatz fortbestehen können (d. h. nicht allein schon durch einen Verstoß gegen die ATAD europarechtswidrig geworden wären).²⁷⁹

VI. Ausnahmeregelung nach Art. 5 Abs. 7 ATAD

Artikel 5 Abs. 7 ATAD enthält eine Ausnahmeregelung für die Entstrickung von Vermögenswerten im Zusammenhang mit der Wertpapierfinanzierung, für als Sicherheiten gestellte Vermögenswerte oder für den Fall, dass die Übertragung von Vermögenswerten zur Erfüllung von aufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen oder für Zwecke des Liquiditätsmanagements erfolgt und die Vermögenswerte innerhalb einer Frist von 12 Monaten wieder in den Mitgliedstaat des Übertragenden zurückgeführt werden. In diesen Fällen soll Art. 5 ATAD als Ganzes nicht gelten.

F. Verhältnis der ATAD zur Fusionsrichtlinie und zum GKB- und GKKB-Vorhaben

Die ATAD nimmt als Sekundärrechtsakt im Verhältnis zu anderen Richtlinien den gleichen sekundärrechtlichen Rang ein. Daher sind grundsätzlich auch Anwendungsbereichsüberschneidungen mit anderen Richtlinien möglich. Diese Kollisionen wären prinzipiell anhand der allgemeinen Grundsätze aufzulösen, dass (1.) das besondere Gesetz das allgemeine Gesetz verdrängt (*lex specialis*) und (2.) ein späteres Gesetz einem früheren Gesetz derselben Rangordnung vorgeht (*lex posterior*).²⁸⁰

I. Verhältnis der ATAD zur Fusionsrichtlinie

Leitgedanke der Fusionsrichtlinie²⁸¹ ist die Europäisierung des Umwandlungssteuerrechts durch die Gewährleistung von ertragsteuerneutralen, grenzüberschreitenden Umstrukturierungen und damit die Beseitigung einer wesentlichen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff.

²⁷⁹ Fehling, DB 2016, 2862 (2862 f.).

²⁸⁰ Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 2017, Art. 288 AEUV Rz. 228.

²⁸¹ Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl. Nr. L 310/34 vom 25.11.2009.

AEUV).²⁸² Die Fusionsrichtlinie erfasst Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, Einbringungen von Unternehmensteilen, den Austausch von Anteilen,²⁸³ wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind (Art. 1 Buchstabe a) Fusionsrichtlinie)²⁸⁴ und die Verlegung des Sitzes von Europäischen Gesellschaften (im Lateinischen ‚Societas Europaea‘ (SE)) und Europäischen Genossenschaften (im Lateinischen ‚Societas Cooperativa Europaea‘ (SCE)).

Die Fusionsrichtlinie gibt vor, dass sowohl auf Ebene der an der Umstrukturierung unmittelbar beteiligten Gesellschaften²⁸⁵ als auch auf Ebene der Gesellschafter²⁸⁶ stille Reserven (Unterschiedsbetrag zwischen steuerlichem Buchwert und tatsächlichem Wert) bei einer Umwandlung – wenn weitere Voraussetzungen erfüllt sind – nicht sofort aufgedeckt und einer Besteuerung zugeführt werden dürfen, sondern ein Besteuerungsaufschub gewährt werden muss, bis es später zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven kommt. Der Besteuerungsaufschub wird also nur bis zur tatsächlichen Realisierung gewährt; die Mitgliedstaaten dürfen demnach stille Reserven bei einer späteren Realisierung besteuern.²⁸⁷ Um die Besteuerung bei der späteren Realisierung zu ermöglichen, wird der Besteuerungsaufschub nur hinsichtlich Vermögenswerten gewährt, die (1.) nach dem Umwandlungsvorgang tatsächlich einer Betriebsstätte²⁸⁸ der übernehmenden Gesellschaft im Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft zugerechnet werden und (2.) zur Erzielung des steuerlich zu berücksichtigenden Ergebnisses dieser Betriebsstätte beitragen (Betriebsstättenvorbehalt) (Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b) Fusionsrichtlinie). Vermögenswerte

²⁸² *Schaumburg*, Int. Steuerrecht, 2017, Rz. 3.66.

²⁸³ Die Begriffe ‚Fusionen‘, ‚Spaltung‘, ‚Abspaltung‘, ‚Einbringung von Unternehmensteilen‘, ‚Austausch von Anteilen‘ sind in Art. 2 Fusionsrichtlinie legaldefiniert.

²⁸⁴ Der Begriff ‚Gesellschaft eines Mitgliedstaats‘ ist in Art. 3 Fusionsrichtlinie definiert: Eine solche Gesellschaft ist (1.) ihrer Rechtsform nach in Anhang I Teil A der Fusionsrichtlinie aufgeführt (Art. 3 Buchstabe a) Fusionsrichtlinie), (2.) in der EU ansässig Art. 3 Buchstabe b) Fusionsrichtlinie und (3.) Körperschaftsteuersubjekt, d. h. unterliegt einer in Anhang 1 Teil B der Fusionsrichtlinie aufgeführten Steuer (Art. 3 Buchstabe c) Fusionsrichtlinie).

²⁸⁵ Der Besteuerungsaufschub auf der Ebene der Gesellschaften ist in Art. 4 Abs. 1 Fusionsrichtlinie (für Einbringung von Unternehmensteilen i. V. mit Art. 9 Fusionsrichtlinie) geregelt. Der Austausch von Anteilen hat keine steuerlichen Folgen auf Ebene der Gesellschaften, sondern nur auf Ebene der Gesellschafter.

²⁸⁶ Die Gesellschafter erhalten bei einer Fusion, Spaltung, Abspaltung oder beim Anteilstausch Anteile an der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft ohne, dass hierdurch eine Sofortbesteuerung ausgelöst werden darf (Art. 8 Fusionsrichtlinie).

²⁸⁷ 7. Erwägungsgrund der Fusionsrichtlinie.

²⁸⁸ Die Fusionsrichtlinie definiert den Begriff ‚Betriebsstätte‘ nicht; es erscheint indes vorzugswürdig, das Begriffsverständnis des einschlägigen Abkommensrechts und des nationalen Rechts heranzuziehen (*Kessler/Huck*, IStR 2006, 433 (434 f.); *Herzig/Griemla*, StuW 2002, 55 (62); vgl. *Frotscher*, IStR 2006, 65 (66)). Dies kann allerdings zu einem in der EU uneinheitlichen Begriffsverständnis führen, *Maisto*, ET 2002, 287 (293).

tragen jedenfalls dann zur Erzielung des steuerlich zu berücksichtigendem Ergebnis dieser Betriebsstätte bei, wenn sie der Betriebsstätte oder die Betriebsstätte selbst der Besteuerung nicht völlig entzogen sind.²⁸⁹

Wenn eine SE oder SCE ihren Sitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt (Art. 12 Abs. 1 Buchstabe a) Fusionsrichtlinie) oder es zu einem Ansässigkeitswechsel infolge einer Sitzverlegung kommt (Art. 12 Abs. 1 Buchstabe b) Fusionsrichtlinie), darf der nach Art. 4 Abs. 1 Fusionsrichtlinie berechnete Veräußerungsgewinn nicht besteuert werden (Art. 12 Abs. 1 Fusionsrichtlinie).²⁹⁰ Auch hier steht der Besteuerungsaufschub unter Betriebsstättenvorbehalt, d. h., er wird nur hinsichtlich solcher Wirtschaftsgüter gewährt, die (1.) nach der Sitzverlegung oder der Aufgabe des Steuersitzes tatsächlich weiter einer Betriebsstätte in dem Mitgliedstaat, von dem der Sitz verlegt wurde, zugerechnet werden und (2.) zur Erzielung des steuerlich zu berücksichtigenden Ergebnisses dieser Betriebsstätte beitragen.

Zu einer Anwendungsbereichsüberschneidung mit der Entstrickungsbesteuerung i. S. der ATAD kann es nur hinsichtlich des Wegzugs einer SE oder SCE kommen. Grenzüberschreitende Umwandlungsvorgänge fallen hingegen nicht unter die Entstrickungstatbestände des Art. 5 Abs. 1 ATAD.²⁹¹

Im Hinblick auf die Entstrickungsbesteuerung beim Wegzug einer SE oder SCE werden die entsprechenden Vorschriften der Fusionsrichtlinie von Art. 5 ATAD nach den allgemeinen Grundsätzen verdrängt, sodass das besondere das allgemeine Gesetz verdrängt (*lex specialis*) und ein späteres Gesetz einem früheren Gesetz derselben Rangordnung vorgeht (*lex posterior*).²⁹² Daher ist auch Art. 5 Abs. 2 ATAD vorrangig anwendbar. Weitgehend geklärt ist damit die Frage, ob angesichts der EuGH-Rechtsprechung zur Entstrickungsbesteuerung auch im Fall des Wegzugs einer SE oder SCE die Steuereinzahlung hinsichtlich der Wirtschaftsgüter, die durch den Wegzug entstrickt werden (d. h. nicht dem Betriebsstättenvorbehalt genügen), nur verhältnismäßig

²⁸⁹ Kessler/Huck, IStR 2006, 433 (440); Herzig/Griemla, StuW 2002, 55 (64).

²⁹⁰ Hierbei ist zu beachten, dass die Sitzverlegung einer SE oder SCE zwingend auch Verlegung der Geschäftsleitung verlangt. Der Sitz der SE muss nämlich in dem Mitgliedstaat liegen, in dem sich die Hauptverwaltung der SE befindet (Art. 7 SE-VO). Das gilt gleichermaßen für eine SCE (Art. 6 SCE-VO).

²⁹¹ Stefaner/Steiner, in: Stefaner/Schragl, SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung, 2016, S. 158.

²⁹² So auch: Hagemann, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, § 5 Rz. 67.

und damit mit den Grundfreiheiten vereinbar ist, wenn dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zwischen sofortiger Steuerentrichtung und Stundung (ggf. mit Zinsen und Sicherheitsleistung) bis zur späteren Realisierung gewährt wird.²⁹³

II. Verhältnis der ATAD zum GKB- und GKKB-Vorhaben

Die ATAD weist in Bezug auf die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den beteiligten Staaten und der Vermeidung von als unangemessen angesehenen Gestaltungen einen engen Bezug zum GKB-Vorschlag auf. Die in Art. 29 des GKB-Vorschlags unter der amtlichen Überschrift „Wegzugsbesteuerung“ geregelte Entstrickungsbesteuerung deckt sich inhaltlich zumeist (teilweise sogar wörtlich) mit Art. 5 ATAD.

Artikel 29 des GKB-Vorschlags definiert die Steuerbemessungsgrundlage (sog. „antizipativer Ertrag“) in Übereinstimmung mit Art. 5 Abs. 1 ATAD („Marktwert der Vermögenswerte“ im Entstrickungszeitpunkt abzüglich ihres „steuerlichen Werts“).

Artikel 29 Abs. 1 des GKB-Vorschlags regelt nahezu wortgleich mit Art. 5 Abs. 1 ATAD folgende steuerauslösenden Entstrickungstatbestände:

- Übertragung von Vermögenswerten vom Hauptsitz an eine ausländische Betriebsstätte (Art. 29 Nr. 1 lit. a) des GKB-Vorschlags entspricht Art. 5 Abs. 1 lit. a) ATAD);
- Übertragung von Vermögenswerten von einer inländischen Betriebsstätte an einen ausländischen Hauptsitz oder an eine ausländische Betriebsstätte (Art. 29 Nr. 1 lit. B des GKB-Vorschlags entspricht Art. 5 Abs. 1 lit. b) ATAD);
- Verlegung des Steuersitzes ins Ausland, mit Ausnahme jener Vermögenswerte, die tatsächlich weiterhin einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind (Art. 29 Nr. 1 lit. c des GKB-Vorschlags entspricht Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD); und

²⁹³ S. etwa *Klingberg/Lishaut*, DK 2005, 698 (714); s. auch *Sedemund*, in: Prinz, Umwandlungen im int. Steuerrecht, 2013, Rz. 3.164; *Russo/Offermanns*, ET 2006, 250 (253).

- Verlegung der von einer Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit ins Ausland (Art. 29 Nr. 1 lit. d des GKB-Vorschlags entspricht Art. 5 Abs. 1 lit. d) ATAD).

Beachtlich ist, dass im Fall der Übertragung von Vermögenswerten vom Hauptsitz an eine ausländische Betriebsstätte nach dem Wortlaut des Art. 29 Nr. 1 lit. a) des GKB-Vorschlags – anders als Art. 5 Abs. 1 lit. a) ATAD – eine Besteuerung nicht nur erfolgt, „insofern als der Mitgliedstaat des Hauptsitzes aufgrund der Übertragung nicht mehr das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte hat“. Da die übrigen Entstrickungstatbestände von Art. 29 Nr. 1 des GKB-Vorschlags und Art. 5 Abs. 1 ATAD gleich sind und kein Grund für die Abweichung des Art. 29 Nr. 1 lit. a) des GKB-Vorschlags von Art. 5 Abs. 1 lit. a) ATAD ersichtlich ist, liegt ein Redaktionsversehen bei der Ausfertigung des GKB-Vorschlags nahe.

Die Begriffsdefinitionen des GKB-Vorschlags und der ATAD im Hinblick auf die Entstrickungsbesteuerung sind ebenfalls nahezu deckungsgleich.²⁹⁴ Allerdings verzichtet die ATAD auf eine Legaldefinition des Begriffs ‚steuerlicher Wert‘, während Art. 4 Abs. 17 des GKB-Vorschlags eine Definition beinhaltet.²⁹⁵ Der GKB-Vorschlag enthält außerdem keine mit Art. 5 Abs. 2 bis 4 ATAD vergleichbare Regelung einer Teilzahlungsmöglichkeit oder eines Zahlungsaufschubs. Eine sofort fällige Steuer dürfte für Sachverhalte innerhalb der EU und des EWR nicht mit den Grundfreiheiten vereinbar sein.²⁹⁶

Außerdem schreibt Art. 29 Nr. 2 des GKB-Vorschlags eine Wertverknüpfung hinsichtlich des festgesetzten Marktwerts vor, die – in Abweichung zur entsprechenden Vorschrift des Art. 5 Abs. 5 ATAD – keine Einschränkung dahingehend macht, dass der festgesetzte Wert nicht anzuerkennen ist, wenn er nicht den Marktwert widerspiegelt.

²⁹⁴ ‚Marktwert‘ i. S. d. Art. 4 Abs. 18 des GKB-Vorschlags entspricht Art. 5 Abs. 6 ATAD, ‚Übertragung von Vermögenswerten‘ i. S. d. Art. 4 Abs. 14 des GKB-Vorschlags entspricht Art. 2 Abs. 6 ATAD, ‚Verlegung des Steuersitzes‘ i. S. d. Art. 4 Abs. 15 des GKB-Vorschlags entspricht Art. 2 Abs. 7 ATAD, ‚Verlegung der von einer Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit‘ i. S. d. Art. 4 Abs. 16 des GKB-Vorschlags entspricht Art. 2 Abs. 8 ATAD.

²⁹⁵ ‚Steuerlicher Wert‘ eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens oder eines Sammelpostens bezeichnet die Abschreibungsbasis abzüglich des gesamten abgezogenen Abschreibungsbetrags (Art. 4 Abs. 17 des GKB-Vorschlags).

²⁹⁶ *Scheffler/Köstler*, IFSt-Schrift 518, 2017, S. 113 mit Verweis auf Richtlinie 2016/1164/EU des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193 vom 19.7.2016, S. 8 f.

Artikel 29 Nr. 3 des GKB-Vorschlags nimmt indes im Einklang mit Art. 5 Abs. 7 ATAD Übertragungen von Vermögenswerten im Zusammenhang mit der Wertpapierfinanzierung für als Sicherheiten gestellte Vermögenswerte oder für den Fall, dass die Übertragung von Vermögenswerten zur Erfüllung von aufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen oder für Zwecke des Liquiditätsmanagements erfolgt, vom sachlichen Anwendungsbereich der Entstrickungsbesteuerung aus, wenn diese Vermögenswerte innerhalb einer Frist von zwölf Monaten wieder in den Mitgliedstaat des Übertragenden zurückgeführt werden.

Der Anwendungsbereich der Richtlinie ist im GKB-Vorschlag auf Körperschaftsteuersubjekte beschränkt (Art. 2 Nr. 1 lit. a) i. V. m. lit. b) des GKB-Vorschlags i. V. m. Anhang II des GKB-Vorschlags)²⁹⁷ und entspricht damit im Grundsatz dem Anwendungsbereich der ATAD (Art. 1 ATAD). Allerdings ist der Anwendungsbereich der GKB nur eröffnet, wenn das Unternehmen Teil einer zu Rechnungslegungszwecken konsolidierten Gruppe mit einem Gesamtumsatz von mehr als 750.000.000 EUR im Geschäftsjahr vor dem entsprechenden Geschäftsjahr ist (Art. 2 Nr. 1 lit. c) des GKB-Vorschlags) und es als Muttergesellschaft oder qualifizierte Tochtergesellschaft i. S. d. Art. 3 des GKB-Vorschlags und/oder über eine oder mehrere Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten i. S. d. Art. 5 des GKB-Vorschlags verfügt (Art. 2 Nr. 1 lit. d) des GKB-Vorschlags).

Der gleichzeitig mit dem GKB-Vorschlag veröffentlichte GKKB-Vorschlag konzentriert sich auf den so genannten „zweiten Schritt“ des stufenweisen Ansatzes²⁹⁸ (nachdem eine politische Einigung über die Komponenten der gemeinsamen Bemessungsgrundlage erzielt worden ist) und baut so auf den GKB-Vorschlag auf.²⁹⁹ Die GKKB soll ein „wirksames Instrument“ werden, um Einnahmen in dem Staat der Besteuerung zuzuführen, wo die Wertschöpfung erfolgt. Eines der wesentlichsten Elemente des Richtlinienvorschlags ist daher die formelbasierte Aufteilung (d. h.

²⁹⁷ Zum Beispiel im deutschen Recht: AG, Kommanditgesellschaft auf Aktien, GmbH, Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und andere nach deutschem Recht gegründete Gesellschaften, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen (Lit. g) des Anhangs I zum GKB-Vorschlag).

²⁹⁸ Vergleiche zum stufenweisen Ansatz z. B. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte. COM(2015) 302 final.

²⁹⁹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 685 final (25.10.2016), 3. Erwägungsgrund.

der Gewichtungsmechanismus, der für die Aufteilung der konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage der Gruppe auf die infrage kommenden Mitgliedstaaten verwendet wird).³⁰⁰ Die Formel beruht auf drei gleich gewichteten Faktoren (Vermögen, Arbeit und Umsatz). Da diese Faktoren an den Ort gebunden sind, an dem ein Unternehmen seine Gewinne erwirtschaftet, sind sie widerstandsfähiger gegen aggressive Steuerplanungspraktiken.³⁰¹

Mit Blick auf die Entstrickungsbesteuerung richten sich die Regelungen des GKKB-Vorschlags vor allem gegen missbräuchliche Gestaltungen. So soll etwa verhindert werden, dass eine Steuerbefreiung zugunsten der Veräußerung von Anteilen genutzt wird, um steuerbegünstigt andere Vermögenswerte (mittelbar) zu veräußern (z. B. wenn Vermögenswerte innerhalb einer Gruppe ohne steuerliche Auswirkungen auf ein Gruppenmitglied übertragen werden, das dann aus der Gruppe verkauft wird).³⁰² Dementsprechend soll gruppeninternen Übertragungen von Vermögenswerten, die innerhalb eines Zeitraums von bis zu zwei Jahren aus der Gruppe verkauft werden, Rechnung getragen werden. Bei gruppeninternen Übertragungen von Vermögenswerten, die dann im laufenden oder im folgenden Jahr aus der Gruppe verkauft werden, sollte eine Anpassung vorgenommen werden, um einen Vermögenswert so zu behandeln, als ob er die Gruppe aus dem Mitgliedstaat verlassen hätte, in dem er sich ursprünglich befand (d. h. vor der gruppeninternen Übertragung). Auf diese Weise wird der künstlichen gruppeninternen Übertragung von Vermögenswerten (Anteile ausgenommen) an Mitgliedstaaten mit günstigen Steuerregelungen für Gewinne aus der Veräußerung von Vermögenswerten entgegengewirkt.³⁰³

³⁰⁰ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final (25.10.2016), 3. Erwägungsgrund.

³⁰¹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final (25.10.2016), 2. Erwägungsgrund.

³⁰² Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final (25.10.2016), 9. und 11. Erwägungsgrund.

³⁰³ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final (25.10.2016), 9. und 11. Erwägungsgrund, Art. 26 Nr. 5 des GKKB-Vorschlags regelt: „Ein Wirtschaftsgut, das von einem Gruppenmitglied nach einer gruppeninternen Übertragung, die im selben oder im vorangehenden Steuerjahr erfolgt ist, an einen Käufer außerhalb der Gruppe veräußert wird, wird für den Zeitraum zwischen der gruppeninternen Übertragung und der Veräußerung an den externen Käufer in den Faktor Vermögenswerte des übertragenden Gruppenmitglieds einbezogen, es sei denn, die betroffenen Gruppenmitglieder weisen nach, dass die gruppeninterne Übertragung aus echten wirtschaftlichen Gründen erfolgt ist“.

Ungeachtet der Einwände von sechs mitgliedstaatlichen Parlamenten mit Verweis auf eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips wurden beide Richtlinienvorschläge am 15.3.2018 durch das Europäische Parlament angenommen.³⁰⁴

G. Ergebnis für das 1. Kapitel

Der Richtliniengeber hat die Harmonisierungskompetenz für die Regelung eines europäischen Entstrickungskonzepts; die ATAD ist damit insoweit für die EU-Mitgliedstaaten verbindlich umzusetzen. Dessen ungeachtet hat die ATAD und damit auch die Regelung zur Entstrickungsbesteuerung in jedem Fall die Vermutung der Gültigkeit von Unionsrechtsakten für sich. Selbst wenn die ATAD insgesamt oder nur die Regelung zur Entstrickungsbesteuerung rechtswidrig wären, würde dies nichts an der Verbindlichkeit der Umsetzungsverpflichtung der Mitgliedstaaten ändern, da auch rechtswidrige Rechtsakte der EU wirksam sind, bis sie aufgehoben oder zurückgenommen werden und nur Rechtsakte mit extrem schweren Fehlern nichtig sein können. Die ATAD und damit auch die Regelung zur Entstrickungsbesteuerung sind daher für Deutschland verbindlich umzusetzen (vgl. Vorgaben der ATAD für die Entstrickungsbesteuerung 1. Kapitel B.).

Aus den bisher während der letzten 30 Jahren zur Entstrickungsbesteuerung ergangenen EuGH-Entscheidungen ergeben sich im Wesentlichen die Anforderungen an ein europarechtskonformes Entstrickungskonzept, an das der Richtliniengeber angeknüpft hat (vgl. Historische Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung zur Entstrickungsbesteuerung 1. Kapitel D.III.).

Aus deutscher Sicht sind unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte mit deutscher Betriebsstätte in den persönlichen Anwendungsbereich der ATAD einbezogen. Dabei genügt es, dass ein hybrider Steuerpflichtiger nur in einem Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegt. Die Regelungen der deutschen Gewerbesteuer sind insoweit vom Anwendungsbereich der ATAD erfasst, als die Regelungen des deutschen Entstrickungskonzepts für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte und beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte mit deutscher Betriebsstätte gewerbesteuerliche Folgen haben (z. B.

³⁰⁴ Philipp, EuZW 2018, 307 (308).

§ 7 Satz 1 GewStG). Der sachliche Anwendungsbereich erfasst keine Fälle der passiven Steuerentstrickung.

Da der Richtliniengeber bei der Formulierung der Tatbestandsmerkmale nicht an technische Begriffe des deutschen Steuerrechts anknüpft, ist im Wege der Auslegung den einzelnen Tatbestandsmerkmalen der Richtlinie ein entsprechender Begriff des deutschen Steuerrechts gegenüberzustellen (vgl. Tatbestandsmerkmale der Entstrickungsregelung 1. Kapitel E.IV.).

Der Begriff ‚Steuerpflichtiger‘ i. S. der ATAD entspricht dem in § 33 Abs. 1 AO legaldefinierten deutschen Begriffsverständnis (vgl. Steuerpflichtiger 1. Kapitel E.IV.1.a)aa)).

Der Begriff ‚Vermögenswert‘ geht über das deutsche Verständnis von einem ‚Wirtschaftsgut‘ hinaus und meint den Begriff ‚Vermögenswert‘, wie er etwa im Zusammenhang mit der Umsetzung des AOA zu verstehen ist (vgl. Vermögenswert 1. Kapitel E.IV.1.a)bb)).

Der Begriff ‚Hauptsitz‘ findet im deutschen Steuerrecht im Begriff ‚Stammhaus‘ seine Entsprechung (vgl. Hauptsitz 1. Kapitel E.IV.1.a)cc)).

Der Begriff ‚Betriebsstätte‘ i. S. d. Art. 5 Abs. 1 ATAD knüpft prinzipiell an einen abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff an (vgl. Betriebsstätte 1. Kapitel E.IV.1.a)dd)).

Ein Ausschluss des Besteuerungsrechts liegt aus deutscher Sicht vor, wenn ein vor der Entstrickung bestehendes Besteuerungsrecht vollständig wegfällt oder die betreffenden Einkünfte nur noch im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden dürfen und eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts liegt vor, wenn ein vor der Entstrickung bestehendes Besteuerungsrecht beschränkt wird (vgl. Übertragung von Vermögenswerten und Verlust des Besteuerungsrechts des Mitgliedstaats 1. Kapitel E.IV.1.a)ee))).

Der Begriff ‚Steuersitz‘ i. S. der Richtlinie knüpft inhaltlich an die Abkommensansässigkeit an. Für die Frage, ob nach einem Wegzug ein Vermögenswert tatsächlich weiterhin einer Betriebsstätte im vorigen Mitgliedstaat zuzurechnen ist, ist die abkommensrechtliche Sicht maßgeblich. Der Fall, dass der Steuerpflichtige die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland überträgt, knüpft im

deutschen Steuerrecht nicht nur an eine grenzüberschreitende Übertragung aller Wirtschaftsgüter eines Betriebs oder eines Teilbetriebs i. S. der fiktiven Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3a EStG) an, die mit der steuerlichen Erfassung eines Geschäfts- oder Firmenwerts einhergeht, sondern ebenfalls an eine Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG) (vgl. Verlegung des Steuersitzes ins Ausland (Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD) 1. Kapitel E.IV.1.b)) und Verlegung der von einer Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit ins Ausland (Art. 5 Abs. 1 lit. d) ATAD) und 1. Kapitel E.IV.1.c)).

Der Begriff ‚steuerlicher Wert‘ i. S. d. Art. 5 Abs. 1 ATAD entspricht dem Buchwert nach deutschem Verständnis. Der Begriff ‚Marktwert‘ i. S. d. Art. 5 Abs. 1 ATAD kann nicht mit dem gemeinen Wert nach deutschem Verständnis gleichgesetzt werden. Vielmehr entspricht der ‚Marktwert‘ dem Fremdvergleichswert. Relevant für die Bestimmung der Höhe der Bemessungsgrundlage ist der Zeitpunkt der Entstrickung und nicht etwa der Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung im Zugangsstaat. Artikel 5 Abs. 5 ATAD ordnet im Rahmen von Entstrickungssachverhalten innerhalb der EU eine grundsätzlich korrespondierende Bewertung der übertragenen Vermögenswerte zwischen Weg- und Zuzugsstaat an (vgl. Bemessungsgrundlage 1. Kapitel E.IV.1.d)).

Die Richtlinie schreibt den Mitgliedstaaten nicht vor, dass die Besteuerung technisch auf Gewinnermittlungsebene ansetzen muss (z. B. § 12 Abs. 1 KStG) oder es zu einer Einkünftekorrektur außerhalb der Bilanz kommt (z. B. bei der Einkünftekorrektur im Rahmen der Betriebsstätengewinnabgrenzung, § 1 Abs. 1 und 5 AStG). Es obliegt den Mitgliedstaaten, sich für die eine Variante der technischen Ausgestaltung zu entscheiden (vgl. Technische Umsetzung 1. Kapitel E.IV.1.e)).

Der Richtliniengeber normierte in Art. 5 Abs. 2 ATAD eine Teilzahlungsmöglichkeit der entstrickungsbedingten Steuer über fünf Jahre, wenn der Entstrickungsvorgang innerhalb der EU oder des EWR erfolgt. Der Zahlungsaufschub gemäß Art. 5 Abs. 4 ATAD wird umgehend in Fällen beendet, in denen die effektive Einziehung der Steuer bedroht ist. Diese Fälle fasste der Richtliniengeber in fünf Fallgruppen zusammen (Art. 5 Abs. 4 Unterabsatz 1 lit. a) bis lit. e)) (vgl. Recht auf Teilzahlungen (Art. 5 Abs. 2 ATAD) 1. Kapitel E.IV.2.a)aa) und Beendigung des Zahlungsaufschubs (Art. 5 Abs. 4 ATAD) 1. Kapitel E.IV.2.a)bb)).

Artikel 5 Abs. 3 Unterabsatz 1 ATAD regelt die Möglichkeit eines Mitgliedsstaates, für den Zahlungsaufschub Zinsen zu erheben, allerdings ohne konkrete Vorgaben für die Ausgestaltung der Verzinsung eines Steueranspruchs zu machen. Insbesondere begründet die ATAD keine Verpflichtung der Mitgliedsstaaten zur Erhebung von Zinsen (vgl. Verzinsung bei Zahlungsaufschub (Art. 5 Abs. 3 Unterabsatz 1 ATAD) 1. Kapitel E.IV.2.b)).

Artikel 5 Abs. 3 Unterabsatz 2 ATAD regelt die Möglichkeit eines Mitgliedsstaates, bei nachweislichem und tatsächlichem Risiko, dass die Steuer nicht eingezogen werden kann, den Zahlungsaufschub von einer Sicherheitsleistung des Steuerpflichtigen abhängig zu machen. Der Richtliniengeber macht keine weiteren Vorgaben für die Sicherheitsleistung (vgl. Sicherheitsleistung bei Zahlungsaufschub (Art. 5 Abs. 3 Unterabsatz 2 ATAD) 1. Kapitel E.IV.2.c)).

Die Regelung des Mindestschutzniveaus in Art. 3 ATAD bedeutet im Kontext der Entstrickungsbesteuerung nicht, dass die Mitgliedstaaten im Rahmen des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs des Entstrickungskonzepts der ATAD beliebig zu Lasten des Steuerpflichtigen von den Regelungen der ATAD abweichen dürfen (z. B. durch die systematische Zugrundelegung einer für den Steuerpflichtigen nachteiligen Bemessungsgrundlage oder die Erschwerung eines Zahlungsaufschubs). Vielmehr meint Mindestschutzniveau hier, dass es den Mitgliedstaaten prinzipiell freisteht, eine Entstrickungsbesteuerung auch an Sachverhalte außerhalb des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs der ATAD zu knüpfen (z. B. im Bereich der Einkommensteuer oder bei Umwandlungsvorgängen) (vgl. Mindestschutzniveau des Entstrickungskonzepts 1. Kapitel E.V.).

Zu einer Anwendungsbereichsüberschneidung zwischen der Fusionsrichtlinie und der Entstrickungsbesteuerung i. S. der ATAD kann es nur hinsichtlich des Wegzugs einer SE oder SCE kommen. Die ATAD weist in Bezug auf die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den beteiligten Staaten und der Vermeidung von als unangemessen angesehenen Gestaltungen einen engen Bezug zum GKB-Vorschlag auf (vgl. Verhältnis der ATAD zur Fusionsrichtlinie und zum GKB- und GKKB-Vorhaben 1. Kapitel F.).

2. Kapitel:

Deutsche Entstrickungsregelungen im Anwendungsbereich der ATAD

A. Einführung

Das deutsche Steuerrecht regelt keinen allgemeinen Entstrickungstatbestand, der systematisch alle Entstrickungssachverhalte erfasst. Im Privatvermögensbereich führen Entstrickungssachverhalte nur in Ausnahmefällen zu einer Entstrickungsbesteuerung. Hierzu gehören etwa die Veräußerungsfiktion bei Anteilen im Privatvermögen (§ 17 Abs. 5 EStG) und die Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG). Dahingegen lösen Entstrickungsvorgänge im Betriebsvermögensbereich regelmäßig eine Besteuerung aus.

Einleitend wird in diesem 2. Kapitel kurz auf die Entwicklung der Entstrickungsregelungen des deutschen Steuerrechts eingegangen (vgl. Entwicklung der Entstrickungsregelungen des deutschen Steuerrechts: 2. Kapitel B.). Sodann wird die Frage aufgeworfen, inwiefern die deutschen Entstrickungsregelungen im Anwendungsbereich der ATAD den konkreten Vorgaben des europäischen Entstrickungskonzepts nach Inkrafttreten der ATAD genügen oder ob Anlass zur Anpassung der deutschen Entstrickungsregeln im Anwendungsbereich dieser Richtlinie besteht (vgl. Entstrickungstatbestände im Einzelnen: 2. Kapitel C.).

Für die Beantwortung dieser Frage sind nur Entstrickungsregelungen relevant, die Sachverhalte innerhalb des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs der ATAD regeln. Der persönliche Anwendungsbereich umfasst ausschließlich unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte mit deutscher Betriebsstätte. Vorschriften des deutschen Steuerrechts, die natürliche Personen oder Personengesellschaften betreffen, sind damit vollständig (d. h. Privat- und Betriebsvermögensbereich) aus dem Anwendungsbereich der ATAD ausgeschlossen und darum hier nicht relevant. Der sachliche Anwendungsbereich erfasst vier Fallgruppen von Entstrickungssachverhalten, die durch eine Übertragung des Besteuerungsgegenstands gekennzeichnet sind oder an den Wegzug des Steuerpflichtigen anknüpfen ((1.) die Über-

tragung von Vermögenswerten vom Hauptsitz auf eine ausländische Betriebsstätte, (2.) die Übertragung von Vermögenswerten einer inländischen Betriebsstätte an den ausländischen Hauptsitz oder an eine andere ausländische Betriebsstätte, (3.) die grenzüberschreitende Übertragung einer Geschäftstätigkeit und (4.) die grenzüberschreitende Sitzverlegung).

Im deutschen Steuerrecht kommt es auf Ebene der Steuerentstehung bei Körperschaftsteuersubjekten im Grundsatz zu einer fiktiven Veräußerung zum gemeinen Wert, wenn das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 12 Abs. 1 KStG). Wenn ein Körperschaftsteuersubjekt infolge eines Wegzugs (Verlegung der Geschäftsleitung oder des Satzungssitzes) allerdings aus der unbeschränkten Steuerpflicht der EU oder des EWR ausscheidet, kommt es zu einer fiktiven Liquidation (§ 12 Abs. 3 Satz 1 KStG). Gleiches gilt, wenn infolge eines Wegzugs durch die Anwendung eines DBA die Ansässigkeit außerhalb der EU oder des EWR begründet wird (§ 12 Abs. 3 Satz 2 KStG). Wegzugsfälle innerhalb der EU und des EWR werden dagegen nicht von § 12 Abs. 3 Satz 1 KStG erfasst, sondern fallen im Grundsatz unter § 12 Abs. 1 KStG.³⁰⁵ Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung *sämtlicher* Wirtschaftsgüter eines Betriebs oder Teilbetriebs führt zur fiktiven Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs (§ 16 Abs. 3a EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG). Demgemäß handelt es sich mit Blick auf den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich des Entstrickungskonzepts der ATAD bei § 12 Abs. 1 KStG und § 12 Abs. 3 KStG und § 16 Abs. 3a EStG um relevante Vorschriften des deutschen Steuerrechts.

Diese angesichts des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs des Entstrickungskonzepts der ATAD relevanten Vorschriften überschneiden sich teilweise mit der Einkünftekorrektur im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 1 und 5 AStG) und Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 Satz 9 und Abs. 5 AStG). Eine Übertragung von Besteuerungsgegenständen in eine ausländische Betriebsstätte (etwa im Rahmen von Einzelübertragungen von Besteuerungsgegenständen oder bei Übertragungen von einer Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit) stellt grundsätzlich eine fiktive Veräußerung i. S. einer ,anzunehmenden schuldrechtli-

³⁰⁵ Lampert, in: Gosch, KStG, 2020, § 12 Rz. 18.

chen Beziehung‘ (§ 1 Abs. 4 Nr. 2 AStG) dar, sodass es zu einer Einkünftekorrektur am Maßstab des Fremdvergleichsgrundsatzes kommen kann. Demzufolge handelt es sich bei den Vorschriften über die Einkünftekorrektur im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 1 und 5 AStG) und Funktionsverlagerung ebenso um relevante Vorschriften des deutschen Steuerrechts.

Artikel 5 Abs. 2 ATAD normiert auf Ebene der Erhebung (Einziehung) der Steuer ein Recht auf Teilzahlungen der entstrickungsbedingten Steuer über fünf Jahre. In diesem Zusammenhang sieht das deutsche Steuerrecht in Bezug auf die relevanten Entstrickungsvorschriften § 4g EStG und § 36 Abs. 5 EStG vor.

Die übrigen Entstrickungsvorschriften des deutschen Steuerrechts sind aus dem Anwendungsbereich des Entstrickungskonzepts der ATAD ausgeschlossen. Sie sind daher zur Beantwortung der Frage, inwiefern die deutschen Entstrickungsregelungen im Anwendungsbereich der ATAD den konkreten Vorgaben des europäischen Entstrickungskonzepts nach Inkrafttreten der ATAD genügen oder Anlass zur Anpassung der deutschen Entstrickungsregeln im Anwendungsbereich dieser Richtlinie besteht, nicht relevant. So kommt es bei Einkommensteuersubjekten im Betriebsvermögensbereich zu einer fiktiven Entnahme zum gemeinen Wert, wenn das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Stille Reserven im Privatvermögen werden nur vereinzelt steuerlich durch Entstrickungstatbestände erfasst (z. B. die Veräußerungsfiktion bei Anteilen im Privatvermögen (§ 17 Abs. 5 EStG) und die Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG)). Bei Umwandlungsvorgängen kann es auch zu einer Besteuerung von stillen Reserven kommen, soweit durch die Umwandlung das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Da es bei steuerlich bedeutsamen Umwandlungen zum Rechtsträgerwechsel kommt und Fälle des Rechtsträgerwechsels nicht vom Entstrickungskonzept der ATAD erfasst werden, sind die Vorschriften des UmwStG ebenfalls nicht relevant.

Schließlich wird das Problem aufgeworfen, ob eine unmittelbare Geltung der Regelungen zur Abmilderung der Belastungsfolgen einer Sofortbesteuerung der ATAD zugunsten eines Steuerpflichtigen in Betracht kommt, sofern die Vorgaben der ATAD nicht fristgemäß durch den Ge-

setzgeber ins deutsche Steuerrecht umgesetzt werden. Dabei stellen sich die Fragen (1.) nach der unmittelbaren Anwendbarkeit des Zahlungsaufschubs gemäß Art. 5 Abs. 2 ATAD und (2.) nach der Anwendbarkeit der Stundung (§ 222 AO) im Rahmen von Entstrickungssachverhalten im Anwendungsbereich der ATAD (vgl. Unmittelbare Geltung zugunsten des Steuerpflichtigen: 2. Kapitel D.).

B. Entwicklung der Entstrickungsregelungen des deutschen Steuerrechts

Im Rahmen dieses Abschnitts zur Entwicklung der Entstrickungsregelungen des deutschen Steuerrechts wird die Entstehungsgeschichte dieser Entstrickungsregelungen nachgezeichnet. Dabei wird erkennbar, dass der gegenwärtige Zustand dieser Entstrickungsregelungen keinesfalls zwingend ist, sondern vielmehr ein unkoordiniertes Zufallsprodukt.

I. Theorie der finalen Entnahme und der finalen Betriebsaufgabe

Lange bevor für den Fall der Entstrickung gesetzliche Ersatzrealisationstatbestände eingeführt wurden, prägten die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und die Praxis der Finanzverwaltung die Ursprünge der deutschen Entstrickungsbesteuerung.³⁰⁶ Daran knüpfte der BFH mit der Entwicklung der Theorien der ‚finalen Entnahme‘³⁰⁷ und ‚finalen Betriebsaufgabe‘³⁰⁸ an.

Nach der Theorie der finalen Entnahme qualifizierte die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte in einen Staat, mit dem im

³⁰⁶ So hatte bereits der Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 21.10.1936 die Notwendigkeit erkannt, im Fall des „Ausscheidens“ eines Wirtschaftsguts aus der inländischen Besteuerungshoheit aufgrund der Überführung ins Ausland eine Entnahme aus dem inländischen Stammhaus und eine Einlage in die ausländische Betriebsstätte anzunehmen (Vgl. Reichsfinanzhof (RFH) vom 21.10.1936 - VI A 473/35, RStBl. 1937, 424). Auch das kurze Zeit danach ergangene Urteil des Reichsfinanzhofs (RFH), in dem das Gericht aufgrund der abkommensrechtlichen Steuerbefreiung der ausländischen Betriebsstätteneinkünfte annahm, dass die überführten Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögensvergleich ausschieden, wies in die gleiche Richtung (Vgl. Reichsfinanzhof (RFH) vom 14.12.1937 - I 250/37, RStBl. 1938, 67.) Die Überführung von Wirtschaftsgütern vom Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte sollte nach der Verwaltungsauffassung grundsätzlich als innerbetrieblicher Vorgang zu beurteilen sein. Soweit jedoch mit dem ausländischen Betriebsstättenstaat ein DBA mit Freistellungsbetriebsstätte bestand, sei eine Entnahme zum Teilwertansatz anzunehmen. Soweit hingegen kein DBA mit Verpflichtung zur Freistellung der ausländischen Betriebsstätteneinkünfte bestand, sollte es bei der Überführung der Wirtschaftsgüter zum Buchwert bleiben (Vgl. Oberfinanzdirektion (OFD) Düsseldorf vom 29.9.1952, DB 1952, 998).

³⁰⁷ Vgl. BFH, vom 16.7.1969, I 266/62, BStBl. II 1970, 175; Roser, DStR 2008, 2389 (2390 ff.).

³⁰⁸ BFH, BStBl. 1970, 760.

DBA die Freistellungsmethode vereinbart war, als Entnahme i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG.³⁰⁹ So führte ein innerbetrieblicher Transfer eines Wirtschaftsguts (ohne Realisationsakt) zur Aufdeckung der stillen Reserven an dem Wirtschaftsgut im Zeitpunkt seiner Übertragung.³¹⁰ Um zu diesem Ergebnis zu kommen, legte der BFH in seiner früheren Rechtsprechung den Entnahmebegriff in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG mit Blick auf die Zweckbestimmung der Entnahmeregeln extensiv aus. Der BFH sah den Zweck der Entnahmeregeln in der steuerlichen Erfassung von Wertabgaben aus dem inländischen Betriebsvermögen bei letzter Gelegenheit. Damit sollte die durch diese Wertabgaben verursachte Gewinnminderung ausgeglichen werden, um schließlich die Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen.³¹¹ Bei einer Entnahme i. S. der finalen Entnahmetheorie wurde der Teilwert angesetzt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG).

Eine grenzüberschreitende Verlegung und Fortführung des Betriebs im Ausland führte nach Maßgabe der Theorie der finalen Betriebsaufgabe die Rechtsfolgen einer Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Abs. 3 EStG herbei.³¹² Über die Fiktion der Betriebsveräußerung wurden schließlich die stillen Reserven aufgedeckt, wenn der Gewinn aus dem ins Ausland verlegten Betrieb – etwa aufgrund eines DBA – aus der inländischen Besteuerung ausschied.³¹³

Die Rechtsprechung des BFH zur Theorie der finalen Entnahme und der finalen Betriebsaufgabe bezweckte die Besteuerung der in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven zum letztmaligen Zeitpunkt vor dem Verlust des deutschen Besteuerungsrechts.³¹⁴ Daneben sah die Finanzverwaltung im Jahr 1999 im Betriebsstättenerlass die Realisierung stiller Reserven für den Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte vor.³¹⁵

³⁰⁹ Die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte mit Anrechnungsmethode wurde nicht als Verlust des inländischen Besteuerungsrechts gewertet, obwohl Deutschland in der Folge zur Anrechnung ausländischer Steuern verpflichtet war. Ebenso sollte der Abschluss eines DBA mangels Entnahmehandlung nicht zu einer finalen Entnahme führen (BFH, vom 16.12.1975, VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246).

³¹⁰ BFH, vom 16.6.1969, I 266/65, BStBl. 1970 II, 175.

³¹¹ BFH, vom 23.1.2001, VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395.

³¹² Betriebs i. S. der Theorie der finalen Betriebsaufgabe ist auch der Teilbetrieb.

³¹³ BFH, vom 28.4.1971, I R 55/66, BStBl. 1971 II, 630.

³¹⁴ Reiter, Besteuerung stiller Reserven, 2011, S. 18.

³¹⁵ BMF-Schreiben vom 24.12.1999, - IV B 4 - S 1300 - 111/99 -, IV B 5 - S 1341/07/10004 „Betriebsstättenerlass 1999“, Rz. 2.6.1.

II. Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)

Der Gesetzgeber führte mit dem SEStEG allgemeine Entstrickungsregeln (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG) in das deutsche Steuerrecht ein. Dabei wollte er die Theorie der finalen Entnahme ausdrücklich *klarstellend* auf eine gesetzliche Grundlage stellen.³¹⁶

Nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG steht einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich. Das ist ausweislich der Gesetzesbegründung der Fall, wenn ein Wirtschaftsgut in eine ausländische Betriebsstätte des Steuerpflichtigen überführt wird und der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte auf Grund eines DBA von der inländischen Besteuerung freigestellt ist oder die ausländische Steuer im Inland anzurechnen ist.³¹⁷ Paragraf 4 Abs. 1 Satz 3 EStG geht dabei über die Rechtsfolgen der Entstrickung nach den Grundsätzen der Theorie der finalen Entnahme hinaus.³¹⁸ Nach den Grundsätzen der Theorie der finalen Entnahme führte nur der Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts zur Entstrickung und damit zur Besteuerung der stillen Reserven. Paragraf 4 Abs. 1 Satz 3 EStG lässt dagegen bereits eine Beschränkung des deutschen Steuerrechts zur Entstrickung und damit zur Besteuerung der stillen Reserven genügen.³¹⁹ Darüber hinaus lag der Bewertung im Fall einer Entstrickung nach den Grundsätzen der Theorie der finalen Entnahme der Teilwert zugrunde,³²⁰ während bei einer Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG der gemeine Wert maßgeblich ist (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1, Halbsatz 2 EStG).

Der gleichzeitig geänderte § 12 Abs. 1 KStG beinhaltet die Parallelregelung für Körperschaftsteuersubjekte. Danach gilt der Ausschluss oder die Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts als Veräußerung oder Überlassung zum gemeinen Wert. Paragraf 12 Abs. 1 KStG bedient sich

³¹⁶ BT-Drs. 16/2710, S. 28; *Mitschke*, DB 2009, 1376 (1376 ff.).

³¹⁷ BT-Drs. 16/2710, S. 28.

³¹⁸ *Abele*, in: Sagasser/Bula/Brünger, *Umwandlungen*, 2011, Rz. 91; *Rödter/Schumacher*, DStR 2007, 369 (371).

³¹⁹ *Abele*, in: Sagasser/Bula/Brünger, *Umwandlungen*, 2011, Rz. 91; *Brink/Endres*, *Ent- und Verstrickung*, 2017 (35 f.). *Mitschke*, DB 2009, 1376 (1377); *Haarmann*, JbFfSt 2010/2011, 210 (216); *Schönfeld*, IStR 2010, 133 (134).

³²⁰ *Kaminski*, DStR 1996, 1794 (1794).

also einer Veräußerungsfiktion statt der Fiktion einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, weil bei einer Körperschaft mangels Privatsphäre eine Entnahme i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht möglich ist.³²¹

Zur Abmilderung der Härten einer Sofortbesteuerung und mit Blick auf eine unionsrechtskonforme Ausgestaltung der Entstrickungsbesteuerung wurde § 4g EStG eingeführt, der bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter ins EU-Ausland eine fünfjährige Steuerstreckung durch Bildung eines Ausgleichspostens ermöglicht (Ausgleichspostenmethode).³²²

III. Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme und finalen Betriebsaufgabe

Der BFH gab im Jahr 2008 die Theorie der finalen Entnahme mit der Begründung auf, dass sie zum einen im Gesetz keine hinreichende Grundlage habe und zum anderen kein Bedürfnis für eine Besteuerung aufgrund einer Entnahmefiktion bestehe, da die Theorie der finalen Entnahme auf einer unzutreffenden Beurteilung der Abgrenzung zwischen inländischen und ausländischen Einkünften und der Wirkung der abkommensrechtlichen Freistellung beruhe.³²³

Nach den Feststellungen des BFH setze eine Entnahme i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG voraus, dass das Wirtschaftsgut für private Zwecke oder für andere betriebsfremde Zwecke entnommen wird.³²⁴ Dabei gelte die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte wegen des fehlenden Außenumsatzes nicht als Realisationstatbestand.³²⁵ So sei die frühere Rechtsprechung zur Theorie der finalen Entnahme ausdrücklich überholt; ihr habe nämlich die Annahme zugrunde gelegen, dass die in den überführten Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven nicht endgültig der Besteuerung entgehen dürfen. Dabei werde nach heutigem abkommensrechtlichen Verständnis die spätere Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven durch eine Freistellung der ausländischen Betriebsstätte nicht beeinträchtigt, weil der inländische Besteuerungszugriff auf Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens der aus-

³²¹ *Schwenke*, DStZ 2007, 235 (237); *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 12 KStG Rz. 12; *Körner*, IStR 2009, 741 (745).

³²² *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 2018, § 4g Rz. 1.

³²³ BFH, vom 17.7.2008, I R 77/06, BStBl. 2009 II, 464.

³²⁴ Ebd.

³²⁵ Ebd.

ländischen Betriebsstätte nur in dem Umfang verloren gehe, in dem das Vermögen der Betriebsstätte auch tatsächlich zuzuordnen sei und in dem die realisierten Gewinne durch diese erwirtschaftet worden seien (Aufteilung des künftigen Veräußerungsgewinns zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach Verursachungsbeiträgen).³²⁶

Der BFH gab schließlich im Jahr 2009 mit der gleichen Begründung auch die Theorie der finalen Betriebsaufgabe auf (keine hinreichende gesetzliche Grundlage und kein Bedürfnis für eine Besteuerung aufgrund einer Betriebsaufgabefiktion).³²⁷ Zudem stellte der BFH fest, dass faktische Vollzugsschwierigkeiten angesichts der weiteren Beobachtung des verlegten Betriebsvermögens durch die Verwaltung nicht geeignet seien, eine Rechtsgrundlage für die Sofortbesteuerung zu schaffen.³²⁸ Die Besteuerung der stillen Reserven an den überführten Wirtschaftsgütern sei danach erst bei ihrer Realisierung möglich. Ferner wurde darauf hingewiesen, dass die Aufteilung des Veräußerungsgewinns nach Verursachungsbeiträgen möglich sei.³²⁹ Das wurde mit dem Vorschlag verknüpft, für die im Zeitpunkt der Überführung im Inland entstandenen stillen Reserven einen Merk- oder Korrekturposten zu bilden.³³⁰

Da dieser Rechtsprechung die Rechtslage vor der Einführung des allgemeinen Entstrickungstatbestands (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) und des allgemeinen Entstrickungstatbestands für Körperschaften (§ 12 Abs. 1 KStG) durch das SEStEG zu Grunde lag, war zunächst nicht geklärt, welche Folge diese Rechtssprechungsänderung des BFH für die durch das SEStEG eingeführten Entstrickungstatbestände hat, die ausweislich der Gesetzesbegründung die Theorie der finalen Entnahme gesetzlich klarstellen sollten.³³¹ Der BFH hat hierzu – soweit ersichtlich – bislang nicht Stellung genommen.

Die durch das SEStEG eingeführten Entstrickungstatbestände knüpfen an den Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an. Wenn also die Überführung eines Wirt-

³²⁶ Ebd.

³²⁷ BFH, vom 28.10.2009, I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019 und vom 28.10.2009, I R 28/08, BFH/NV 2010, 432.

³²⁸ Ebd.

³²⁹ *Burwitz*, NZG 2008, 827 (827 f.); siehe weiter *Wassermeyer*, DB 2006, 1176 (1180 ff.); *Ungemach*, Ubg 2011, 251 (261).

³³⁰ *Buciek*, in: Piltz/Schaumburg, Internationale Betriebsstättenbesteuerung, 2001, S. 46; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993, S. 276; *Buciek*, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA, 2018, Rz. 456 ff.

³³¹ BT-Drs. 16/2710, S. 28.

schaftsguts aus dem Inland in eine ausländische Betriebsstätte das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der im Inland entstandenen stillen Reserven nicht beeinträchtigt, fällt der klassische Entstrickungsfall (die Überführung eines bisher einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnenden Wirtschaftsguts) nicht in den Anwendungsbereich des allgemeinen Entstrickungstatbestands (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG oder § 12 Abs. 1 KStG). Dies hätte zur Folge, dass die durch das SEStEG eingeführten Entstrickungstatbestände leer liefen.³³² Die Finanzverwaltung versuchte diesem Leerlaufen der Entstrickungstatbestände zunächst durch einen Nichtanwendungserlass zu begegnen.³³³

IV. Regelbeispiele des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010)

Der Gesetzgeber ergänzte mit dem Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) als Reaktion auf die Unklarheiten, die durch den BFH mit der Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme und finalen Betriebsaufgabe entstanden waren, das EStG mit § 4 Abs. 1 Satz 4 und § 16 Abs. 3a (nebst § 36 Abs. 5)³³⁴ und das KStG mit § 12 Abs. 1 Satz 2.

Paragraf 16 Abs. 3a EStG wurde neu eingeführt, um die Theorie der finalen Betriebsaufgabe gesetzlich festzuschreiben.³³⁵ Danach steht die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer gewinnrealisierenden Aufgabe des Gewerbebetriebs gleich.

Mit § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG (der für § 16 Abs. 3a EStG entsprechend gilt)³³⁶ und § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG wurden Regelbeispiele³³⁷ eingefügt, wonach ein Ausschluss oder eine Beschrän-

³³² Vgl. z. B. *Wassermeyer*, DB 2006, 1176 (1180); *Prinz*, DB 2009, 807 (810); *Krüger/Heckel*, NWB 2010, 1334 (1337); *Schneider/Oepen*, FR 2009, 22 (28); *Blumenberg*, Wegzug und Zuzug von Kapitalgesellschaften, IStR 2009, 549 (578); *Ungemach*, Ubg 2011, 251 (261); *Ungemach*, Ubg 2011, 251 (261); *Lohmar*, FR 2013, 591 (591 f.); a. A. *Mitschke*, DB 2009, 1376 (1377) und *Koch*, BB 2008, 2450 (2452).

³³³ Vgl. BMF-Schreiben vom 20.5. 2009, IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, S. 671.

³³⁴ In § 36 Abs. 5 EStG wurde auch mit Blick auf die unionsrechtskonforme Ausgestaltung der deutschen Entstrickungsbesteuerung eine Ratenzahlungsmöglichkeit zur Abmilderung der Sofortbesteuerung vorgesehen (*Loschelder*, in: *Weber-Grellet*, EStG, 2018, § 36 Rz. 28).

³³⁵ *Wacker*, in: *Weber-Grellet*, EStG, 2018, § 16 Rz. 175.

³³⁶ Eine Steuerentstrickung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der Betrieb oder Teilbetrieb vom Inland ins Ausland verlegt wird und die bisher einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnenden Wirtschaftsgüter des Betriebs oder Teilbetriebs einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind (*Reiß*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghof*, EStG, 2013, § 16 EStG Rz. 207).

³³⁷ BR-Drs. 318/10, 9 f.

kung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts insbesondere dann vorliegt, wenn ein bislang einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. Der Gesetzgeber hebt mit der Einfügung des Regelbeispiels seine Auffassung hervor, dass die stillen Reserven immer dem Wirtschaftsgut selbst anhaften und deswegen mit der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte der Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung der stillen Reserven an diesem Wirtschaftsgut im Inland entfällt.³³⁸

Nichtsdestotrotz wird wohl immer noch vertreten, dass die mit § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG und § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG eingeführten Regelbeispiele angesichts der BFH-Rechtsprechung weiterhin keine rechtswirksame Zugriffsgrundlage für die deutsche Entstrickungsbesteuerung bieten. Nach richtiger Auffassung liegt indes ein Ausschluss oder eine Beschränkung des deutschen Steuerrechts im Fall der Übertragung eines Besteuerungsgegenstands in eine ausländische Betriebsstätte prinzipiell vor.

V. Authorized OECD Approach

Die seit dem SEStEG eingeführten Entstrickungsregeln werden inzwischen durch den im Jahr 2013 eingeführten § 1 Abs. 5 AStG flankiert, der wiederum den AOA aufgreift.

Der AOA stellte die zentrale These des OECD-Betriebsstättenberichts aus dem Jahr 2008³³⁹ dar, wonach eine Betriebsstätte einer weitreichenden Selbstständigkeitsfiktion unterliegen sollte (*Functionally Separate Entity Approach*). Teile des Betriebsstättenberichts wurden 2008 in die Kommentierung des Art. 7 OECD-MA aufgenommen. Eine vollständige Umsetzung erfolgte 2010 mit einer Neufassung des Art. 7 OECD-MA (und dessen Kommentierung) sowie der (größtenteils redaktionellen) Überarbeitung des Betriebsstättenberichts, auf den nunmehr von der Kommentierung des OECD-MA Bezug genommen wird.³⁴⁰

³³⁸ Müller-Thomczik, Umwandlungsbedingte Entstrickung, 2015, S. 88.

³³⁹ OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments vom 17.7.2008, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/41031455.pdf>.

³⁴⁰ Hemmelrath/Kepper, IStR 2013, 37 (37).

Der deutsche Gesetzgeber setzte mit der Einführung des § 1 Abs. 5 AStG und der gleichzeitigen Änderung des § 1 Abs. 4 AStG die AOA-Grundsätze des Art. 7 OECD-MA (und dessen Kommentierung) für die Ermittlung von inländischen und ausländischen Betriebsstättengewinnen in deutsches Recht um.³⁴¹ Paragraf 1 Abs. 5 AStG stellt damit die gesetzliche Grundlage zur Ausübung eines durch Art. 7 OECD-MA zugewiesenen Besteuerungsrechts dar (im Outbound-Fall i. V. m. dem einschlägigen Verteilungsartikel, Art. 23A oder Art. 23B OECD-MA). Das geschieht im Wesentlichen dadurch, dass eine Betriebsstätte für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt wird, wenn nicht die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen eine andere Behandlung erfordert (§ 1 Abs. 5 Satz 2 AStG). Da zivilrechtlich sämtliche Wirtschaftsgüter, Schulden, Vertragsverhältnisse usw. ausschließlich dem einheitlichen Unternehmen gehören, erfordert die Fiktion der Betriebsstätten als eigenständige und unabhängige Unternehmen die Zuordnung der Wirtschaftsgüter, Schulden, Vertragsverhältnisse usw. zu den jeweiligen Betriebsstätten und der damit verbundenen fiktiven schuldrechtlichen Beziehungen.³⁴² Die Finanzverwaltung hat mit Blick auf diese Zuordnung im Oktober 2014 die gesetzliche Regelung durch die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) konkretisiert.³⁴³

Da die Entstrickungsregeln im Grundsatz Überschneidungen mit § 1 Abs. 5 AStG i. V. m. § 5, § 6 und § 16 BsGaV aufweisen, ist das Konkurrenzverhältnis zwischen den Vorschriften zu klären.³⁴⁴ Bereits an dieser Stelle ist zu bemerken, dass es zu einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 i. V. m. § 1 Abs. 1 AStG kommt, wenn eine solche Einkünftekorrektur weiter reicht als die Entstrickungsbesteuerung (z. B. in Fällen, in denen der fremdübliche Verrechnungspreis höher ist als der gemeine Wert). So ordnet das Gesetz an, dass, wenn die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften führt, die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen sind (§ 1 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG). Zu einer Einkünftekorrektur i. S. einer

³⁴¹ BT-Drs. 17/13033, 82.

³⁴² Leonhardt/Tcherveniachki, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, 2017, § 1 AStG, Rz. 281.

³⁴³ Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes vom 13.10.2014, BGBl. I 2014, 163.

³⁴⁴ Neumann-Tomm, IStR 2014, 907 (911).

Einkünfterminderung kommt es indes nicht (z. B. in Fällen, in denen der fremdübliche Verrechnungspreis niedriger ist als der gemeine Wert oder wenn durch eine Steuerentstrickung stille Lasten aufgedeckt werden).

C. Entstrickungstatbestände im Einzelnen

Mit Blick auf den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich des Entstrickungskonzepts der ATAD handelt es sich bei § 12 Abs. 1 KStG und § 12 Abs. 3 KStG und § 16 Abs. 3a EStG und bei der Einkünftekorrektur im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 1 und 5 AStG) nebst Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 Satz 9 und Abs. 5 AStG) um die relevanten Vorschriften des deutschen Steuerrechts auf der Ebene der Steuerentstehung. Ferner sind auf der Ebene der Steuereinzahlung § 4g EStG und § 36 Abs. 5 EStG relevant.

Es stellt sich die Frage, inwiefern die relevanten Entstrickungsregeln des deutschen Steuerrechts die Vorgaben der ATAD erfüllen und an welchen Stellen der deutsche Gesetzgeber nachbessern muss, um diese Vorgaben zu erfüllen.

I. Ebene der Steuerentstehung

1. Objektbezogene Entstrickung: Entstrickung durch Übertragung des Besteuerungsgegenstands

Zu einer Beschränkung oder zu einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts an stillen Reserven kann es in Fällen kommen, in denen es nicht zu einer Veränderung des steuerlichen Status eines Steuerpflichtigen kommt, sondern in denen ein Besteuerungsgegenstand selbst ganz oder teilweise aus der deutschen Steuerhoheit ausscheidet (d. h., ein Besteuerungsgegenstand scheidet ganz oder teilweise aus der deutschen Steuerhoheit aus – objektbezogene Entstrickung).³⁴⁵

³⁴⁵ *Schaumburg*, Int. Steuerrecht, 2017, Rz. 6.377.

In diesem Kontext gibt Art. 5 Abs. 1 ATAD auf Ebene der Steuerentstehung vor, dass es in folgenden Fällen der objektbezogenen Entstrickung durch Übertragung des Besteuerungsgegenstands zu einer Besteuerung kommt:

1. Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seinem Hauptsitz an seine in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland belegene Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 lit. a) ATAD).
2. Der Steuerpflichtige überträgt Vermögenswerte von seiner in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte an seinen Hauptsitz oder an eine andere Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland (Art. 5 Abs. 1 lit. b) ATAD).
3. Der Steuerpflichtige überträgt die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland (Art. 5 Abs. 1 lit. d) ATAD).

Diese Fälle der objektbezogenen Entstrickung durch Übertragung des Besteuerungsgegenstands fallen aus deutscher Sicht in die Anwendungsbereiche von § 12 Abs. 1 KStG, § 16 Abs. 3a EStG und der Einkünftekorrektur im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 1 und 5 AStG) nebst Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 Satz 9 und Abs. 5 AStG).

2. Subjektbezogene Entstrickung: Entstrickung durch Wegzug des Steuerpflichtigen

Ein Fall der subjektbezogenen Steuerentstrickung ist der Wegzug einer Kapitalgesellschaft ins Ausland. In der Folge kommt es in der Regel wegzugsbedingt zu einem Wechsel in der Abkommensberechtigung (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA), sodass es zu einer Beschränkung oder zum Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts kommt, obwohl die unbeschränkte Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft erhalten bleibt (§ 1 Abs. 1 KStG).

Auf Ebene der Steuerentstehung gibt Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD vor, dass es zu einer Entstrickungsbesteuerung kommt, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Steuersitz in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland verlegt (Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD). Eine grenzüberschreitende Sitzverlegung (simultane Verlegung von Verwaltungs- und Satzungssitz) ist in identitätswahren-

der Weise nur bei einer SE (Art. 8 Abs. 1 SE-VO) und einer SCE (Art. 7 Abs. 1 SCE-VO) möglich.³⁴⁶ Bei allen anderen Gesellschaftsformen (z. B. Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) oder Aktiengesellschaft (AG)) ist nach dem derzeitigen Stand des Gesellschaftsrechts die Verlegung des Satzungssitzes ins Ausland ausgeschlossen und insofern ein identitätswahrender Wegzug nicht möglich³⁴⁷ und führt stets zur Auflösung der Gesellschaft³⁴⁸ und zur Liquidationsbesteuerung gemäß § 11 KStG. In diesen Fällen muss wegen der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) allerdings ein formwechselnder Wegzug innerhalb der EU (d. h. die grenzüberschreitende statutenwechselnde Sitzverlegung) zugelassen werden.³⁴⁹ Dagegen ist die Verlegung des Verwaltungssitzes (Ort der Geschäftsleitung) ins Ausland unter Beibehaltung des inländischen Satzungssitzes nach deutschem Gesellschaftsrecht möglich (§ 4a Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) und § 5 Aktiengesetz (AktG)), wobei im Inland eine Geschäftsanschrift als Zustellungsadresse vorhanden sein muss und der ausländische Verwaltungssitz dort als Zweigniederlassung zu registrieren ist.³⁵⁰ Eine nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft unterläge allerdings schon dann der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, wenn ihr Verwaltungssitz (Ort der Geschäftsleitung) im Inland läge (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) und zwar ohne Rücksicht darauf, dass nach höchstrichterlicher Rechtsprechung eine derart zuziehende Gesellschaft nach Maßgabe der Sitztheorie als nichtrechtsfähige Personenvereinigung qualifiziert.³⁵¹

Die Verlegung des Verwaltungssitzes einer Körperschaft in einen anderen Staat führt zum grenzüberschreitenden Auseinanderfallen von Verwaltungssitz und Satzungssitz (Doppeltansässigkeit). In Abkommensfällen kommt es daher für die Frage nach einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts aufgrund der Verlegung des Verwaltungssitzes auf die Abkommensansässigkeit an (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA). Die Zuordnung eines Besteue-

³⁴⁶ Der Sitz und die Hauptverwaltung einer SE oder eine SCE müssen im selben Mitgliedstaat liegen (Art. 7 SE-VO, Art. 6 SCE-VO).

³⁴⁷ OLG München vom 4.10.2007-31 Wx 36/07, NZG 2007, 915; hierzu *Leuering*, ZRP 2008, 73 (73 ff.); *Bollacher*, Regelung des Internationalen Gesellschaftsrechts, RIW 2008, 200 ff.

³⁴⁸ *Roth*, in Lutter, Europäische Auslandsgesellschaft in Deutschland, 2005, S. 395, 399.

³⁴⁹ EuGH, Urteil vom 16.12.2008, Rs. C-210/06, *Cartesio*, Slg. 2008, I-9641.

³⁵⁰ *Fastrich*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 2017, § 4a Rz. 11.

³⁵¹ BGH vom 27.10.2008 - II ZR 158/06, ZIP 2008, 2411.

rungsrechts an den einen oder anderen Vertragsstaat des DBA richtet sich nach den einschlägigen Verteilungsnormen (Art. 23A oder Art. 23B OECD-MA).

Diese Fälle der subjektbezogenen Entstrickung durch Wegzug von Kapitalgesellschaften über die Grenze fallen aus deutscher Sicht in die Anwendungsbereiche von § 12 Abs. 1 KStG (Wegzug von Kapitalgesellschaften innerhalb der EU oder des EWR) bzw. § 12 Abs. 3 KStG (Wegzug von Kapitalgesellschaften in ein Drittland). Ferner ist der Anwendungsbereich der Einkünftekorrektur im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 1 und 5 AStG) nebst Funktionsverlagerung eröffnet (§ 1 Abs. 3 Satz 9 und Abs. 5 AStG).

3. Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

Durch einen Entstrickungsvorgang werden stille Reserven aus der deutschen Steuerhoheit hinaus in einen ausländischen Staat verlagert und dadurch dem deutschen Besteuerungszugriff vollständig oder teilweise entzogen. Dementsprechend ist den deutschen Entstrickungsregeln gemein, dass sie einen Ausschluss oder die Beschränkung eines bestehenden deutschen Besteuerungsrechts voraussetzen. Deswegen wird vor der Untersuchung der relevanten deutschen Entstrickungsregeln im Anwendungsbereich der ATAD der Frage nachgegangen, wann ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts gegeben ist.

Diese Frage wird von Verwaltung, Rechtsprechung und Literatur im Grundsatz einheitlich beantwortet.³⁵² Ein Ausschluss des Besteuerungsrechts liegt vor, wenn ein vor der Entstrickung bestehendes Besteuerungsrecht³⁵³ an stillen Reserven, die bis zum Zeitpunkt der Vornahme der Entstrickungshandlung entstanden sind, vollständig wegfällt oder die betreffenden Einkünfte nur noch im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden dürfen.³⁵⁴ Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts an den stillen Reserven an einem Besteuerungsgegenstand wird in den meisten Fällen dadurch bewirkt, dass nach der Entstrickung (z. B. Übertragung des Besteue-

³⁵² Hruschka/Hellmann, in: Haase/Hruschka, UmwStG, 2017, § 20 Rz. 167.

³⁵³ Ein Steuerrecht besteht auch dann nicht, wenn z. B. der angenommene Veräußerungsgewinn zum Zeitpunkt der Vornahme der Entstrickungshandlung aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift vollständig steuerfrei wäre (Ditz, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2018, S. 334, Rz. 6.50).

³⁵⁴ Kahle, IStR 2007, 757 (762); Körner, IStR 2006, 469 (469 ff.); Voß, BB 2006, 411 (412 ff.); Werra/Teiche, DB 2006, 1455 (1455 ff.).

rungsgegenstands in eine andere Betriebsstätte) die Regelungen eines DBA die Freistellung der Gewinne aus der Veräußerung des Besteuerungsgegenstands fordern.³⁵⁵ Eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts liegt vor, wenn ein vor der Entstrickung bestehendes Besteuerungsrecht beeinträchtigt wird.³⁵⁶ Das ist etwa der Fall, wenn nach Vornahme der Entstrickungshandlung die Regelungen eines DBA oder § 34c Abs. 2 EStG ggf. i. V. m. § 26 KStG die Anrechnung der ausländischen Steuer vorsehen.³⁵⁷ Ein Ausschluss oder die Beschränkung eines bestehenden deutschen Besteuerungsrechts kann dabei nicht gegeben sein, soweit ein deutsches Besteuerungsrecht vor der Entstrickung nicht gegeben oder bereits beschränkt war.³⁵⁸ Ferner liegt weder ein Ausschluss noch eine Beschränkung eines deutschen Besteuerungsrechts vor, wenn das Recht zur Berücksichtigung der Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts verloren geht,³⁵⁹ ausländische Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG wie Betriebsausgaben abgezogen werden (§ 34c Abs. 3 EStG setzt nämlich bei der Einkünfteermittlung an und regelt – anders als § 34c Abs. 1 und 2 EStG – nicht den Steueranspruch)³⁶⁰ oder die stillen Reserven gewerbsteuerlich entstrickt werden.³⁶¹ Bloße Schwierigkeiten des Steuervollzugs administrativer Art führen nicht zu einer Entstrickungsbesteuerung, da es sich dabei nicht um rechtliche Beschränkungen des Besteuerungsrechts handelt.³⁶²

Teilweise wird bezweifelt, dass die Entstrickungsvorschriften den klassischen Entstrickungsfall überhaupt erfassen (d. h. die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte, die in einem Staat belegen ist, mit dem ein DBA mit Freistellungsmethode vereinbart wurde).³⁶³ So sind Teile des Schrifttums und der Rechtsprechung der Ansicht, dass es nach heutigem Verständnis der DBA-Freistellungsregelung dem Wegzugsstaat unbenommen sei, auch nach der Vornahme der Entstrickungshandlung (d. h. der Übertragung des Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte) zum Zeitpunkt der tatsäch-

³⁵⁵ Haase, Int. und europ. Steuerrecht, 2017, S. 22 ff.

³⁵⁶ Fuhrmann, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 2017, § 24 UmwStG Rz. 744.

³⁵⁷ Haase, Int. und europ. Steuerrecht, 2017, S. 22 ff.; Hruschka/Hellmann, in: Haase/Hruschka, UmwStG, 2017, § 20 Rz. 167.

³⁵⁸ Fuhrmann, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 2017, § 24 UmwStG Rz. 744.

³⁵⁹ BT-Drs. 16/2710, S. 38.

³⁶⁰ Hruschka/Hellmann, in: Haase/Hruschka, UmwStG, 2017, § 20 Rz. 167.

³⁶¹ Letzteres gilt zumindest im Umwandlungsfall, vgl. Rz. 3.18 UmwStE 2011.

³⁶² Haarmann, JbFfSt 2010/2011, 210 (217 ff.).

³⁶³ Diesen Fall hatte der Gesetzgeber vor Augen (*Deutscher Bundestag*, Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksachen 16/2710, 16/2934, 9.11.2006, S. 27).

lichen Veräußerung des Besteuerungsgegenstands die vor der Vornahme der Entstrickungshandlung entstanden stillen Reserven zu besteuern. Dies gilt auch, wenn der Besteuerungsgegenstand bis zur Realisierung der stillen Reserven (Veräußerungszeitpunkt) einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen war. Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA das Besteuerungsrecht für die Gewinne der ausländischen Betriebsstätte dem Betriebsstättenstaat nur insoweit zusteht, als die Gewinne des Unternehmens dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.³⁶⁴ Etwas anderes könne nur gelten, wenn schon bloße Schwierigkeiten des Steuervollzugs administrativer Art den Tatbestand der Beschränkung des Besteuerungsrechts erfüllen könnten.³⁶⁵

Diese Auffassung, die in Teilen des Schrifttums und der Rechtsprechung vertreten wird, bezieht jedoch allenfalls eine deutsche Sichtweise der Freistellungsmethode in die Betrachtung mit ein. Aus Sicht vieler anderer Staaten liegt im Fall der Übertragung eines Besteuerungsgegenstands aus einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte jedoch zumindest eine Beschränkung des Besteuerungsrechts des Ursprungslands vor.³⁶⁶ Ferner ist nach zutreffender Auffassung der Ansicht von Teilen der Literatur und der Rechtsprechung spätestens seit Einführung des Regelbeispiels in § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG (der für § 16 Abs. 3a EStG entsprechend gilt)³⁶⁷ und § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG der Boden entzogen. Das Regelbeispiel stellt nämlich klar, dass ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts insbesondere dann vorliegt, wenn ein bislang einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen

³⁶⁴ BFH, vom 17.7.2008, I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 und vom 28.10.2010, I R 99/08, BFH/NV 2010, 346; *Wassermeyer*, DB 2006, 1176 (1176 ff.); *Wassermeyer*, IStR 2008, 176 (176 ff.).

³⁶⁵ BFH, vom 17.7.2008, I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, 2018, Rz. 3.11; *Wassermeyer*, DB 2006, 1176 (1176 ff.); *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, 2013, § 49 EStG Rz. D 3110, 3126, 3146; *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193 (195); *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1482 f.); *Prinz*, DB 2009, 807 (807 ff.); a. A. *Frotscher/Geurts*, Praxiskommentar EStG, 2014, § 4 Rz. 375d; *Mitschke*, DB 2009, 1376 (1376 ff.).

³⁶⁶ *Frotscher/Geurts*, Praxiskommentar EStG, 2014, § 4 Rz. 375d.

³⁶⁷ Eine Steuerentstrickung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der Betrieb oder Teilbetrieb vom Inland ins Ausland verlegt wird und die bisher einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnenden Wirtschaftsgüter des Betriebs oder Teilbetriebs einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind (*Reiß*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, 2013, § 16 EStG Rz. 207).

ist.³⁶⁸ Nicht zuletzt geht auch der EuGH von einem Ausschluss des nationalen Besteuerungsrechts in Fällen des Wegzugs oder der Übertragung von Besteuerungsgegenständen aus. So stellte er etwa in der Rs. *National Grid Indus* fest, dass das niederländische Besteuerungsrecht bei der (im konkreten Fall doppelt ansässigen) Kapitalgesellschaft nicht wegen der Beendigung der nationalen Steuerpflicht entfällt, sondern wegen des Wegfalls des abkommensrechtlichen Besteuerungsrechts der Niederlande infolge Verlegung des Verwaltungssitzes ins Vereinigte Königreich und der dadurch bedingten Anwendung der *Tie-breaker-rule* (Art. 4 Abs. 3 des DBA-Niederlande/Großbritannien). Der EuGH konnte dabei nur zu der Beurteilung gelangen, dass der abkommensrechtliche Verlust des niederländischen Besteuerungsrechts den niederländischen Entstrickungstatbestand verwirklicht hat, wenn er den Standpunkt des deutschen Gesetzgebers teilt, dass ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts insbesondere dann vorliegt, wenn ein bislang einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte künftig zuzuordnen ist.³⁶⁹ So erkennt der EuGH ferner in der Rs. *Verder Lab Tec* den Fortbestand des abkommensrechtlichen deutschen Besteuerungsrechts nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nicht an. Stattdessen stellt er ein Bedürfnis zur Steuerfestsetzung zum Übertragungszeitpunkt und damit unabhängig von einem Realisationsakt fest.³⁷⁰ Dementsprechend muss im Übrigen auch der Richtliniengeber davon ausgegangen sein, dass eine grenzüberschreitende Übertragung von Besteuerungsgegenständen in eine ausländische Betriebsstätte zu einer Beeinträchtigung des Besteuerungsrechts des Ursprungslands führt, denn er formuliert vorbehaltlos als konkrete, auf bestimmte Fälle zielgerichtete Regelung – und eben nicht nur als Regelbeispiel – Folgendes: Fälle einer Übertragung von Vermögenswerten vom Hauptsitz an eine ausländische Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 lit. a) ATAD) und einer Übertragung von Vermögenswerten von einer inländischen Betriebsstätte an einen ausländischen Hauptsitz oder an eine ausländische Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 lit. b) ATAD) sind einer Entstrickungsbesteuerung zu unterwerfen. Spätestens mit Inkrafttreten der ATAD steht die Auffassung von Teilen des Schrifttums und der Rechtsprechung nicht mehr im Einklang mit europäischem Sekundärrecht.

³⁶⁸ Hennrichs, in: Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 2020, § 9, Rz. 470; Musil, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 4 EStG 229, 240; anders wohl weiterhin etwa Kessler/Philipp, DStR 2012, 267 (271); Schnitger, IFSt-Schrift 487, 2013, S. 25.

³⁶⁹ Mitschke, DStR 2012, 629 (632).

³⁷⁰ Burwitz, NZG 2015, 949 (949 f.).

Nachdem sich der BFH bereits klar – wenn auch im Ergebnis zweifelhaft – zu der Frage positioniert hat, kann eine befriedigende Antwort aus Sicht der Praxis wohl nur durch eine ausdrückliche Rechtsprechungsänderung des BFH oder durch eine treffsichere gesetzgeberische Maßnahme gegeben werden.

Im Fall des Wegzugs einer Kapitalgesellschaft ins Ausland (d. h. der Verlegung der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft ins Ausland unter Beibehaltung des inländischen Sitzungssitzes) kommt es in der Regel wegzugsbedingt zu einem Wechsel in der Abkommensberechtigung (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA). Dies führt zu einer Beschränkung oder zum Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts an den stillen Reserven, obwohl die unbeschränkte Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft erhalten bleibt (§ 1 Abs. 1 KStG). Soweit nach dem Wegzug die im Inland steuerverstrickten Wirtschaftsgüter weiterhin einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind, bewirkt der Wegzug indes weder einen Ausschluss noch eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an den stillen Reserven. Dabei ist allerdings zu beachten, dass nach dem Grundsatz der Zentralfunktion des Stammhauses tendenziell etwa Anteile an einer Kapitalgesellschaft und der Geschäfts- oder Firmenwert nach dem Wegzug dem ausländischen Stammhaus zugeordnet werden und es mithin trotz Beibehaltung einer (unveränderten) inländischen Betriebsstätte zu einer Entstrickung kommen kann (jedenfalls nach Auffassung der Finanzverwaltung).³⁷¹

4. Entstrickungsvorgang: Übertragung des Besteuerungsgegenstands (Art. 5 Abs. 1 lit. a), b) und d) ATAD) und Wegzugsfälle innerhalb der EU oder des EWR (Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD)

a) Allgemeiner Entstrickungstatbestand für Körperschaften (§ 12 Abs. 1 KStG)

Der persönliche Anwendungsbereich von § 12 Abs. 1 KStG erfasst alle Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG, unabhängig davon, ob sie unbeschränkt oder nur beschränkt steuerpflichtig sind. Für Körperschaftsteuersubjekte geht der allgemeine Entstrickungstatbestand für Körperschaften (§ 12 Abs. 1 KStG) als speziellere Rege-

³⁷¹ BMF-Betriebsstättenerlass, vom 24. 12. 1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, Rz. 2.4.

lung § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG vor, der wiederum nur auf natürliche Personen anwendbar ist.³⁷² Die körperschaftsteuerliche Spezialregelung ist erforderlich, weil bei einer Körperschaft mangels Privatsphäre eine Entnahme i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht möglich ist.³⁷³ Bei Personengesellschaften richtet sich der persönliche Anwendungsbereich nach den Gesellschaftern (Transparenzprinzip: Für einkommensteuerpflichtige Gesellschafter gilt § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und für Körperschaftsteuerpflichtige ist § 12 Abs. 1 KStG anwendbar). Für den Fall, dass sowohl einkommen- als auch körperschaftsteuerpflichtige Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt sind, findet die jeweilige Entstrickungsregelung (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG oder § 12 Abs. 1 KStG) anteilig Anwendung.³⁷⁴

Paragraf 12 Abs. 1 Satz 1 KStG regelt, dass wenn bei einem Körperschaftsteuersubjekt das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird, dies als Veräußerung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert gilt.³⁷⁵ Das später eingeführte Regelbeispiel in § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG stellt klar, dass die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer ausländischen Betriebsstätte zu einer Entstrickung führt. Dabei ist es auf der Ebene der Steuerentstehung gleichgültig, ob die Übertragung des Besteuerungsgegenstands in der EU oder dem EWR passiert oder der Sachverhalt einen Drittlandbezug hat. Da das Regelbeispiel keine Entstrickung fingiert, sondern nach der Vorstellung des Gesetzgebers den Hauptanwendungsfall der Vorschrift beschreibt, d. h. den Sachverhalt, der typischerweise zum Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts führt, führt das Vorliegen des Regelbeispiels nur dann zur Entstri-

³⁷² *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2648 (2648 f.); *Benecke*, Entstrickung und Verstrickung, NWB 2007, 3231 (3248); *Benecke/Staats*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, 2018, § 12 KStG Rz. 67; *Kolbe*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, KStG, 2015, § 12 KStG Rz. 12; *Hofmeister*, in: *Blümich/Heuermann/Brandis*, EStG, KStG, GewStG, 2014, § 12 KStG Rz. 24; *Kahle/Franke*, in: *Wöhrle/Schelle/Gross*, Außensteuerrecht, 2015, § 4 EStG Rz. 49; *Jenet*, in: *Wöhrle/Schelle/Gross*, Außensteuerrecht, 2015, § 12 KStG Rz. 108; *Wassermeyer*, in: *Baumhoff/Dücker/Köhler*, Festschrift für Professor Dr. Norbert Krawitz, 2010, S. 488 f.; *Mössner*, in: *Mössner/Seeger*, KStG, 2016, § 12 KStG Rz. 48 und 81.

³⁷³ *Schwenke*, DStZ 2007, 235 (237); *Kolbe*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, KStG, 2015, § 12 KStG Rz. 12; *Körner*, IStR 2009, 741 (745).

³⁷⁴ *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, KStG, GewStG, UmwStG, 2015, § 12 KStG Rz. 14 f.; *Kahle/Franke*, in: *Wöhrle/Schelle/Gross*, Außensteuerrecht, 2015, § 4 EStG Rz. 27; *Jenet*, in: *Wöhrle/Schelle/Gross*, Außensteuerrecht, 2015, § 12 KStG Rz. 94.

³⁷⁵ Auf Besonderheit von Sachverhalten unter Beteiligung von Körperschaftsteuersubjekten i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG wird in dieser Arbeit nicht näher eingegangen. Sie sind jedoch in den Anwendungsbereich von § 12 Abs. 1 KStG einbezogen (*Benecke/Staats*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, Körperschaftssteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 30, 68).

ckung, wenn durch die Änderung der steuerlichen Zuordnung des Wirtschaftsguts das deutsche Besteuerungsrecht tatsächlich beeinträchtigt wird.³⁷⁶

Das Besteuerungsrecht muss der Bundesrepublik Deutschland zustehen, gegenüber dem Körperschaftsteuersubjekt bestehen und sich aus dem KStG ggf. i. V. m. dem EStG und/oder einem DBA ergeben, da § 12 Abs. 1 KStG eine Vorschrift zur Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens ist. Unerheblich ist, ob das Besteuerungsrecht aufgrund einer unbeschränkten oder beschränkten Körperschaftsteuerpflicht besteht.³⁷⁷

Ein Wegzug innerhalb der EU oder des EWR gilt als Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert, soweit das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung und der Nutzung eines Wirtschaftsguts durch den Wegzug ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 12 Abs. 1 KStG).³⁷⁸ Paragraf 12 Abs. 1 KStG erfasst sowohl den Wegzug, der zum Ausscheiden aus der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht führt (und nur bei SE oder SCE möglich ist), sowie den Wegzug unter Beibehaltung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Demnach erfasst § 12 Abs. 1 KStG auf Ebene der Gesellschaft die simultane Verlegung von Verwaltungs- und Satzungssitz einer SE oder SCE, die Verlegung des inländischen Verwaltungssitzes einer nach ausländischem Recht errichteten Kapitalgesellschaft innerhalb der EU oder des EWR und die Verlegung des Verwaltungssitzes einer Kapitalgesellschaft mit Satzungssitz in Deutschland.³⁷⁹ Durch den Wegzug muss es zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts kommen. Ein Wegzug einer Kapitalgesellschaft ins Ausland resultiert in der Regel wegzugsbedingt in einem Wechsel in der Abkommensberechtigung (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA), sodass es zu einer Beschränkung oder zum Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts an den stillen Reserven kommt, obwohl die unbeschränkte Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft erhalten bleibt (§ 1 Abs. 1 KStG). Soweit nach dem Wegzug die im Inland steuerverstrickten Wirtschaftsgüter weiterhin einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind, bewirkt der Wegzug indes weder einen Ausschluss noch eine

³⁷⁶ *Pfirmann*, in: Blümich, 2014, § 12 KStG, 142. EL Juni 2018, Rz. 31.

³⁷⁷ Ebd.

³⁷⁸ *Schaumburg*, Int. Steuerrecht, 2017, Rz. 7.57 ff.

³⁷⁹ Ebd.

Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an den stillen Reserven. Dabei ist allerdings zu beachten, dass nach dem Grundsatz der Zentralfunktion des Stammhauses tendenziell etwa Anteile an einer Kapitalgesellschaft und der Geschäfts- oder Firmenwert nach dem Wegzug dem ausländischen Stammhaus zugeordnet werden (jedenfalls nach Auffassung der Finanzverwaltung).³⁸⁰ Insofern kann es trotz Beibehaltung einer inländischen Betriebsstätte zu einer Entstrickung kommen.³⁸¹

Im Grundsatz hält das deutsche Steuerrecht demnach mit § 12 Abs. 1 KStG bereits sowohl für Fälle der Entstrickung durch Übertragung des Besteuerungsgegenstands (Art. 5 Abs. 1 lit. a), b) und d) ATAD) als auch für Wegzugsfälle eine Regelung bereit, in denen ein Steuerpflichtiger seinen Steuersitz innerhalb der EU oder des EWR verlegt (Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD).

b) Fiktive Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3a EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG)

Im Grundsatz werden Fälle der Übertragung der Geschäftstätigkeit von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland (Art. 5 Abs. 1 lit. d) ATAD) und Fälle des Wegzugs in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland (Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD) ferner durch die Regelung zur fiktiven Betriebsaufgabe erfasst (§ 16 Abs. 3a EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG).³⁸²

Nach § 16 Abs. 3a EStG steht einer Aufgabe des Gewerbebetriebs der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter des Betriebs oder eines Teilbetriebs gleich. Davon ist insbesondere dann auszugehen, wenn der Betrieb oder Teilbetrieb vom Inland ins Ausland verlegt wird und bislang einer inländischen Betriebsstätte zugeordnete Wirtschaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind (§ 16 Abs. 3a i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG).

³⁸⁰ BMF-Betriebsstättenerlass, vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, Rz. 2.4.

³⁸¹ *Schaumburg*, Int. Steuerrecht, 2017, Rz. 7.48 ff.

³⁸² Die Vorschrift gilt auch für Körperschaftsteuersubjekte (*Wacker*, in: Schmidt, EStG, 2018, § 16 Rz. 11). Nach der Gegenauffassung werde § 16 Abs. 3a EStG durch § 12 Abs. 1 KStG im Wege der Spezialität verdrängt (*Schallmoser*, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG, KStG, GewStG, 2014, § 16 EStG Rz. 8). Die Gegenauffassung überzeugt nicht, da im Fall der (Teil-)Betriebsübertragung § 16 Abs. 3a EStG enger und damit spezieller ist als § 12 Abs. 1 KStG (Hagemann, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, § 5 Rz. 253).

Der Gesetzgeber führte § 16 Abs. 3a EStG ausdrücklich als besonderen Entstrickungstatbestand für Fälle der Verlegung eines Betriebs oder Teilbetriebs ins Ausland ein. Anknüpfungspunkt ist demgemäß nicht das einzelne Wirtschaftsgut, sondern der Betrieb oder Teilbetrieb als Sachgesamtheit.³⁸³ Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass die Anwendung des § 16 Abs. 3a EStG in Fällen ausgeschlossen ist, in denen etwa einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebs oder Teilbetriebs vor deren Verlegung ins Ausland nicht steuerverstrickt waren oder danach steuerverstrickt bleiben.³⁸⁴

Auf Rechtsfolgenreihe besteht der Unterschied zu § 12 Abs. 1 KStG hingegen darin, dass statt der Möglichkeit der Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG die Stundungsmöglichkeit nach § 36 Abs. 5 EStG – mit unterschiedlichen Voraussetzungen und einer unterschiedlichen Ausgestaltung – in Betracht kommt.

c) Wegzug in ein Drittland (§ 12 Abs. 3 KStG)

Der Wegzug einer Kapitalgesellschaft in ein Drittland (d. h. außerhalb der EU oder des EWR) führt zu einer Besteuerung einer fiktiven Liquidation (§ 12 Abs. 3 Satz 1 KStG i. V. m. § 11 KStG), wenn die Gesellschaft hierdurch aus der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR ausscheidet (z. B. Verlegung des Verwaltungssitzes, während sich der Satzungssitz außerhalb der EU oder des EWR befindet). Gleiches gilt, wenn die Gesellschaft nach dem Wegzug aufgrund eines DBA nicht mehr in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR abkommensansässig ist (§ 12 Abs. 3 Satz 2 KStG; Art. 4 Abs. 3 OECD-MA) (z. B. Verlegung des inländischen Verwaltungssitzes in ein Drittland, mit dem ein entsprechendes DBA besteht).³⁸⁵

Im Rahmen der Liquidationsbesteuerung kann bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Geschäftswert nicht erfasst werden.³⁸⁶ Im Rahmen der Wegzugsbesteuerung nach § 12 Abs. 3 KStG ist jedoch nicht der Wert des vorhandenen Vermögens i. S. der Liquidationsbesteu-

³⁸³ *Schnitger*, IFSt-Schrift 487, 2013, S. 45.

³⁸⁴ *Hölscher*, Verlegung der Geschäftsleitung, 2012, S. 121 f.

³⁸⁵ *Schaumburg*, Int. Steuerrecht, 2017, Rz. 7.57 ff.

³⁸⁶ *Olgemöller*, in: *Streck/Schwedhelm/Olgemöller/Olbing/Binnewies/Alvermann*, 2018), § 11 Rz. 15 mit Verweis auf BFH Urteil v. 14.2.1978 VIII R 158/73, BStBl. II 1979, 99.

erung zugrunde zu legen, sondern der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens (§ 12 Abs. 3 Satz 3 KStG). Im Rahmen der Besteuerung nach § 12 Abs. 3 KStG wird der Geschäftswert daher erfasst. Dafür sprechen auch der Sinn und Zweck von § 12 Abs. 3 KStG der Besteuerung beim Wegzug ins Ausland, die inländischen stillen Reserven vollständig zu erfassen.³⁸⁷

Allerdings führt nach dem Wortlaut des § 12 Abs. 3 KStG der Wegzug einer Kapitalgesellschaft in ein Drittland (d. h. außerhalb der EU oder des EWR) auch hinsichtlich Wirtschaftsgütern zu einer Besteuerung einer fiktiven Liquidation (§ 12 Abs. 3 Satz 1 KStG i. V. m. § 11 KStG), die nach dem Wegzug weiterhin einer inländischen Betriebsstätte der Gesellschaft zuzuordnen sind, und die stillen Reserven an diesen Wirtschaftsgütern bleiben weiterhin unverändert im Inland steuerverstrickt. Diese Rechtsfolge ist gemessen am Sinn und Zweck des § 12 Abs. 3 KStG schon aus deutscher Sicht nicht gerechtfertigt und deckt sich auch nicht mit Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD. Im Wegzugsfall nimmt Art. 5 Abs. 1 lit. c) ATAD nämlich Vermögenswerte von der Entstrickungsbesteuerung aus, die tatsächlich weiterhin einer Betriebsstätte im vorigen Mitgliedstaat zuzurechnen sind. Daher wird zu Recht eine teleologische Reduktion dahingehend für geboten gehalten, dass eine Besteuerung einer fiktiven Liquidation (§ 12 Abs. 3 Satz 1 KStG i. V. m. § 11 KStG) nicht erfolgt, soweit es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die nach dem Wegzug weiterhin einer inländischen Betriebsstätte der Gesellschaft zuzuordnen sind und die stillen Reserven an diesen Wirtschaftsgütern weiterhin unverändert im Inland steuerverstrickt bleiben.³⁸⁸ Eine entsprechende Klarstellung des Gesetzgebers wäre jedenfalls wünschenswert.

Eine Abmilderung der Belastungswirkung der Sofortbesteuerung (wie etwa § 4g EStG) ist in Fällen des Wegzugs in ein Drittland (§ 12 Abs. 3 KStG) im deutschen Steuerrecht nicht vorgesehen und auch künftig nicht aufgrund des Entstrickungskonzepts der ATAD geboten. So knüpft Art. 5 Abs. 2 ATAD an die Feststellung des EuGH an und normiert eine Teilzahlungsmöglichkeit der entstrickungsbedingten Steuer über fünf Jahre nur für Entstrickungssachverhalte innerhalb der EU oder des EWR.

³⁸⁷ *Lampert*, in: Gosch, KStG, 2020, § 12 Abs. 161.

³⁸⁸ *Hey*, in: Tipke/Lang/Seer, 2020, S. 14.

d) Europarechtliche Würdigung

Es stellt sich die Frage, inwiefern die Vorgaben der ATAD Anlass zur Reform der vorgenannten deutschen Entstrickungsregeln im Anwendungsbereich dieser Richtlinie geben.

aa) Besteuerungsgegenstand

Paragraf 12 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG knüpfen an die Entstrickung von stillen Reserven an einem ‚Wirtschaftsgut‘ bzw. ‚Wirtschaftsgütern‘ an. Besteuerungsgegenstand sind daher die stillen Reserven an einem ‚Wirtschaftsgut‘ bzw. an ‚Wirtschaftsgütern‘ und nicht etwa an einem ‚Vermögenswert‘ bzw. an ‚Vermögenswerten‘. Die Begriffe ‚Wirtschaftsgut‘ und ‚Vermögenswert‘ sind nicht deckungsgleich. Vielmehr geht der Begriff ‚Vermögenswert‘, wie er gleichermaßen von der ATAD und dem deutschen Steuerrecht verstanden wird, über den Begriff ‚Wirtschaftsgut‘ hinaus.

Es gibt keine gesetzliche Definition des Begriffs ‚Wirtschaftsgut‘. Nach dem in dieser Arbeit zugrunde gelegten allgemeinen Verständnis bezeichnet ein ‚Wirtschaftsgut‘ ein selbständig bewertungsfähiges Gut, das allein für sich oder zusammen mit anderen Gütern Gegenstand des Geschäftsverkehrs sein kann. Gegenstand des Geschäftsverkehrs kann ein Gut dann sein, wenn es seitens des Verfügungsberechtigten für den Geschäftsverkehr vorgesehen ist oder jederzeit rechtlich und tatsächlich die Möglichkeit besteht, dass es in den Geschäftsverkehr gelangen kann.³⁸⁹ Zu unterscheiden sind (1.) bewegliche und unbewegliche materielle Wirtschaftsgüter (z. B. Sachanlagen, Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Kraftfahrzeuge, Betriebsvorrichtungen, Geschäftsausstattungen, Rohstoffe) und (2.) immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. gewerbliche Schutzrechte, Urheberrechte, Lizenzrechte, Software).³⁹⁰

³⁸⁹ *Knittel*, in: Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, 1954, § 9 BewG Rz. 24.

³⁹⁰ Der Geschäftswert wird überwiegend als Wirtschaftsgut qualifiziert, da er Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens ist, soweit diese Gewinnchancen nicht in den einzelnen Wirtschaftsgütern verkörpert werden (BFH, vom 14.1.1998, X R 57/93, BFH/NV 1998, 1160). Da der Geschäftswert jedoch unmittelbar mit dem Betrieb als solchem verbunden ist und grundsätzlich nicht isoliert veräußerbar ist (BFH, vom 24.11.1982, I R 123/78, BStBl II 1983, 113, und vom 14.1.1998, X R 57/93, BFH/NV 1998, 1160), kann es zur Entstrickung eines Geschäftswerts regelmäßig nur im Rahmen einer Betriebsverlegung ins Ausland kommen (*Benecke/Staats*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Körperschaftssteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 320). Nach a. A. ist der Geschäftswert schon kein Wirtschaftsgut, da er zwar im Rahmen eines Entstrickungsvorgangs in eine ausländische Betriebsstätte überführt werden könne (etwa bei der Übertragung eines Betriebs in eine ausländische Betriebsstätte und der

Im Gegensatz zum Begriff ‚Wirtschaftsgut‘ wird der Begriff ‚Vermögenswert‘ in einer Verordnung definiert. So sind Vermögenswerte i. S. dieser Verordnung Wirtschaftsgüter und Vorteile. Zu den Vermögenswerten gehören insbesondere (1.) materielle Wirtschaftsgüter, (2.) immaterielle Werte einschließlich immaterieller Wirtschaftsgüter, (3.) Beteiligungen und (4.) Finanzanlagen (§ 2 Abs. 6 Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV)). Dabei ist irrelevant, ob diese Vermögenswerte bilanzierbar sind oder tatsächlich bilanziert wurden.³⁹¹ Daneben können auch Vermögenswerte zu berücksichtigen sein, die keine Wirtschaftsgüter sind (z. B. *Know-how* oder Sicherungspositionen im Rahmen von Bewertungseinheiten).³⁹²

Die Auswirkungen in der Praxis dürften gering sein, da es zum einen auf eine Unterscheidung der Begriffe ‚Wirtschaftsgut‘ und ‚Vermögenswert‘ nur ankommt, wenn ein Gegenstand kein Wirtschaftsgut darstellt (wobei bisher offen ist, wie weit der Begriff ‚Vermögenswert‘ tatsächlich zu fassen ist),³⁹³ jedoch der weitergehenden Definition des Vermögenswertes unterfällt und zum anderen in diesen Fällen immer noch eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 AStG in Betracht kommt. Allerdings ist durch einen Verweis auf die nachrangig zur Anwendung kommende Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 AStG noch kein richtlinienkonformer Zustand hergestellt.³⁹⁴ Insoweit fehlt es nämlich zum einen an der Möglichkeit, einen Ausgleichsposten zu bilden (§ 4g EStG), zum anderen ist die Einkünftekorrektur nicht zugunsten des Steuerpflichtigen anwendbar (d. h. in Fällen, in denen der Fremdvergleichswert den gemeinen Wert unterschreitet). Schließlich ist daher festzustellen, dass § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG mit der Verwendung von ‚Wirtschaftsgut‘ bzw. ‚Wirtschaftsgütern‘ und nicht etwa von ‚Vermögenswert‘ bzw. ‚Vermögenswerten‘ hinter den Vorgaben der ATAD zurückbleiben.

Betrieb dort fortgeführt wird), jedoch ohne, dass in ihm ein Wirtschaftsgut zu sehen sei. Ein Geschäfts- oder Firmenwert sei nämlich als Residualgröße nicht isoliert im gewöhnlichen Geschäftsverkehr veräußerbar und ihm könne daher etwa kein gemeiner Wert beigelegt werden (*Schober*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 6 EStG Rz. 792).

³⁹¹ Bundesratsdrucksachen (BR-Drs.) 401/14 vom 28.8.2014, 49; Verwaltungsgrundsätze (VWG) Betriebsstätten-gewinnaufteilung (BsGa), Rz. 49.

³⁹² *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, S. 783.

³⁹³ *Kußmaul/Delarber/Müller*, IStR 2014, 466 (469).

³⁹⁴ So aber: *Hagemann*, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, § 5 Rz. 289.

bb) Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage sind die stillen Reserven im Betriebsvermögen, d. h. der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem höheren tatsächlichen Wert eines Besteuerungsgegenstands, etwa dem gemeinen Wert (§ 9 Abs. 2 BewG), Teilwert (§ 10 Satz 2 BewG), Fremdvergleichswert (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AStG) oder Marktwert (Art. 5 Abs. 6 ATAD). Die korrekte Ermittlung der Bemessungsgrundlage setzt daher die Klärung der Frage voraus, inwiefern (i.) der jeweilige Wertbegriff (gemeiner Wert, Fremdvergleichswert oder Marktwert i. S. der ATAD) bei der Bewertung des jeweiligen Besteuerungsgegenstands (Wirtschaftsgut oder Vermögenswert) überhaupt herangezogen werden kann und (ii.) sich der gemeine Wert vom Fremdvergleichswert oder dem Marktwert i. S. der ATAD unterscheidet.

(i) Gemeiner Wert

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes – unter Berücksichtigung aller Umstände, die den Preis beeinflussen und unter Außerachtlassung ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse – bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 BewG). Dabei entspricht der im Wirtschaftsleben verwendete Begriff ‚Verkehrswert‘ oder ‚Marktwert‘ inhaltlich dem gemeinen Wert.³⁹⁵ Maßgeblich ist grundsätzlich eine objektivierte Wertermittlung des im gewöhnlichen Geschäftsverkehr³⁹⁶ erzielbaren Nettoverkaufspreises (die im Fall einer umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung anfallende Umsatzsteuer bleibt unberücksichtigt).³⁹⁷ Diesem Wert entspricht grundsätzlich auch der im Rahmen der internationalen Rechnungslegung nach *International Financial Report-*

³⁹⁵ BFH, vom 2.2.1990, III R 173/86, BStBl. II 1990,497; *Knittel*, in: Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, 1954, § 9 BewG Rz. 2.

³⁹⁶ Gewöhnlicher Geschäftsverkehr meint dabei ein Marktgeschehen, bei dem der Preis eines Wirtschaftsgutes auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage der Marktteilnehmer bestimmt wird (BFH, vom 28.11.1980, III R 86/78, BStBl. II 1981, 353). Kein gewöhnlicher Geschäftsverkehr liegt dagegen vor, wenn die Preisgestaltung auf preisbeeinflussenden Umständen ungewöhnlicher oder persönlicher Art beruht (*Knittel*, in: Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, 1954, § 9 BewG Rz. 65). Zur Feststellung des Tatbestandsmerkmals sind daher Angebot und Nachfrage unter Heranziehung objektiver Wertmaßstäbe daraufhin zu untersuchen, ob Umstände vorliegen, die die erforderliche marktwirtschaftliche Preisbildung beeinträchtigt haben.

³⁹⁷ *Knittel*, in: Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, 1954, § 9 BewG Rz. 2.

ing Standards (IFRS) beizulegende Zeitwert (*Fair Value*).³⁹⁸ Beim Teilwert handelt es sich um eine besondere Ausprägung des gemeinen Werts für Wirtschaftsgüter eines Unternehmens, der nach dem Geldbetrag zu bestimmen ist, den ein Käufer des gesamten Unternehmens bei Verteilung des Kaufpreises auf die einzelnen vorhandenen Wirtschaftsgüter für diese bezahlen würde (§ 10 BewG).³⁹⁹ Hierbei ist anzunehmen, dass der Teilwert regelmäßig höher sein dürfte als der gemeine Wert, da im Teilwert Synergieeffekte aus der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zu einem Betrieb enthalten sind.⁴⁰⁰

Ausgangspunkt jeder Bewertung ist ein gedachter potentieller Käufer, der an dem Erwerb des Wirtschaftsguts in seiner konkreten Beschaffenheit mit der vorgesehenen Verwertungsmöglichkeit interessiert ist und die Bereitschaft hat, einen angemessenen, dem inneren Wert entsprechenden Preis zu zahlen.⁴⁰¹ Da keine bestimmte Bewertungsmethode vorgeschrieben ist, können grundsätzlich alle Methoden herangezogen werden (Vergleichswert-, Ertragswert- und Sachwertmethode).⁴⁰² Die Vergleichswertmethode ist jedoch grundsätzlich den anderen Methoden vorzuziehen, weil die Orientierung an marktverprobten Preisen die Gewähr bietet, dass die dabei erzielten tatsächlichen Verkaufserlöse auch für das zu bewertende Wirtschaftsgut als Verkaufspreis zu erzielen wäre.⁴⁰³ So wird für Anteile an Kapitalgesellschaften ausdrücklich darauf verwiesen, dass der gemeine Wert möglichst anhand zeitnaher Verkäufe (innerhalb des letzten Jahres) unter fremden Dritten abgeleitet wird (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). Prinzipiell kann bei der Ermittlung eines Vergleichspreises auch auf vollständig oder nahezu vollständig vergleichbare Wirtschaftsgüter abgestellt werden.⁴⁰⁴

In Sachverhalten, in denen eine Ableitung des gemeinen Werts aus Markttransaktionen nicht möglich ist, ist der gemeine Wert durch Unterstellung einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände und unter Aus-

³⁹⁸ Der *Fair Value* wird definiert als der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht oder eine Schuld beglichen wird (z. B. IAS 16.6, IAS 17.4, IAS 18.7, IAS 19.7, IAS 21.8, IAS 32.11, IAS 39.9, IAS 40.5, IAS 41.8).

³⁹⁹ Knittel, in: Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, 1954, § 9 BewG Rz. 16.

⁴⁰⁰ Eckstein, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 6 EStG Rz. 892.

⁴⁰¹ BFH, vom 29.4.1987, X R 2/80, BStBl. II 1987, 769.

⁴⁰² Knittel, in: Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, 1954, § 9 BewG Rz. 30.

⁴⁰³ BFH, vom 29.4.1987, X R 2/80, BStBl. II 1987, 769.

⁴⁰⁴ BFH, vom 22.7.2005, II B 58/05, BFH/NV 2005, 1980.

schaltung ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse zu schätzen (§ 162 Abs. 1 Abgabenordnung (AO)).⁴⁰⁵

(ii) Fremdvergleichswert

Die OECD befürwortet eine Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und einer ausländischen Betriebsstätte anhand des *Functionally Separate Entity Approach* und zielt damit auf eine konsequente Umsetzung der Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte i. S. eines selbstständigen und unabhängigen Unternehmens (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA).⁴⁰⁶ So ist etwa bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus der Betriebsstätte des inländischen Stammhauses an eine ausländische Betriebsstätte (oder zwischen zwei ausländischen Betriebsstätten, die jeweils in einem anderen Staat liegen) ein Fremdvergleichspreis anzusetzen, der dem Preis entspricht, der vereinbart worden wäre, wenn die beteiligten Betriebsstätten rechtlich selbstständige und voneinander unabhängige Unternehmen wären.⁴⁰⁷ Die EU knüpft an die Auffassung der OECD an und sieht dementsprechend eine Entstrickungsbesteuerung vor, nach der im Rahmen der Entstrickungsbesteuerung nach ATAD „zur Festsetzung der Steuerbeträge [...] der Marktwert der Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Übertragung bzw. des Wegzugs nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ermittelt werden [muss]“. ⁴⁰⁸ Darüber hinaus sieht auch Art. 57 Abs. 1 des GKB-Vorschlags vor, dass Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen auf der Grundlage des Drittvergleichs abzurechnen sind (das gilt auch bei der Erfolgsabgrenzung gegenüber Betriebsstätten, Art. 57 Abs. 2 des GKB-Vorschlags). Für die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung stellt der GKB-Vorschlag also auf die international üblichen Kriterien für die Festsetzung von Verrechnungspreisen ab und für die Erfolgsabgrenzung gegenüber ausländischen Betriebsstätten wird der *Functionally Separate Entity Approach* übernommen.⁴⁰⁹

Im deutschen Steuerrecht können zur Ermittlung des Fremdvergleichswertes im Grundsatz alle Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode) und

⁴⁰⁵ BFH, vom 6.6.2001, II R 7/98, BFH/NV 2002, 28; *Knittel*, in: Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, 1954, § 9 BewG Rz. 31; *Schober*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 6 EStG Rz. 792.

⁴⁰⁶ *Kahle/Franke*, IStR 2009, 406 (408).

⁴⁰⁷ Damit wird der von der Verrechnungspreisermittlung und Art. 9 OECD-MA bekannte ‚*Dealing at Arm's Length*‘-Grundsatz übertragen (*Kaesler*, in: Wassermeyer, DBA, 2015, Art. 7, Rz. 548).

⁴⁰⁸ RL 2016/1164/EU, 10. Erwägungsgrund.

⁴⁰⁹ *Scheffler/Köstler*, IFSt-Schrift 518, 2017, S. 110.

– wenn die Voraussetzungen vorliegen – auch die geschäftsvorfallbezogene Nettomargen- und Nettogewinnaufteilungsmethode herangezogen werden.⁴¹⁰ Dabei ist etwa im Rahmen der Einkünfteberichtigung (§ 1 AStG) vorrangig die Preisvergleichs-, die Wiederverkaufspreis- oder die Kostenaufschlagsmethode heranzuziehen, wenn Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach Vornahme sachgerechter Anpassungen im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken für diese Methoden uneingeschränkt vergleichbar sind (§ 1 Abs. 3 AStG). Prinzipiell ist die Methode zu wählen, die den Verhältnissen am nächsten kommt, unter denen sich auf wirtschaftlich vergleichbaren Märkten Preise bilden und auf verlässliche Daten zurückgegriffen werden kann. Bei der Anwendung der Preisvergleichsmethode muss der zu beurteilende Preis und der als Maßstab anzulegende Vergleichspreis auf zumindest im Wesentlichen identischen Leistungsbeziehungen beruhen. Sind uneingeschränkt vergleichbare Werte nicht ermittelbar, müssen dem Fremdvergleichswert eingeschränkt vergleichbare Werte zugrunde gelegt werden. Für die Ermittlung eingeschränkt vergleichbarer Werte kommen grundsätzlich alle geeigneten Methoden in Betracht. Können keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte ermittelt werden, ist ein hypothetischer Fremdvergleich durchzuführen (§ 1 Abs. 3 Satz 5 AStG).⁴¹¹

Das deutsche Steuerrecht sieht vor, dass im Fall einer Funktionsverlagerung der Fremdvergleichswert der Funktion als Ganzes (Transferpaket) maßgeblich ist (§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG).⁴¹² Das Transferpaket umfasst dabei die Funktion und die mit der Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie die Wirtschaftsgüter und Vorteile, die das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen zusammen mit der Funktion überträgt oder zur Nutzung überlässt, und die in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen (§ 1 Abs. 3 FVerlV).⁴¹³

⁴¹⁰ *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, S. 672.

⁴¹¹ Vgl. im Einzelnen z. B. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 672 ff.

⁴¹² Als Funktionen i. S. d. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG kommen etwa folgende in Betracht: Geschäftsleitung, Forschung und Entwicklung, Materialbeschaffung, Lagerhaltung, Produktion, Verpackung, Vertrieb, Montage, Bearbeitung oder Veredelung von Produkten, Qualitätskontrolle, Finanzierung, Transport, Organisation, Verwaltung, Marketing und Kundendienst (*Ditz/Greinert*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, 2017, § 1 AStG, Rz. 1205).

⁴¹³ Funktionsverlagerungsverordnung vom 12.8.2008, BGBl. I 2008, 1680; In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass die Besteuerung des Transferpakets unter Zugrundelegung einer Gesamtbewertung nicht nur die in Deutschland in der Vergangenheit oder im laufenden Wirtschaftsjahr erwirtschafteten Gewinne erfasst, sondern darüber hinaus die zukünftigen Ertragsaussichten, die mit der verlagerten Funktion im Ausland in Zukunft voraussichtlich erzielt werden können. Dies sei nicht durch den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung

Bei einer Funktionsverlagerung wird demnach der Fremdvergleichswert abweichend vom allgemeinen Grundsatz der Einzelbewertung von Vermögenswerten der BsGaV anhand der Gesamtbewertung des übertragenen Transferpakets ermittelt; eine Einzelbewertung der im Zuge der Funktionsverlagerung übergehenden Vermögenswerte findet in der Regel nicht statt.⁴¹⁴

(iii) Abweichungen der Bewertungsmaßstäbe

Paragraf 12 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG fingieren eine Veräußerung bzw. Betriebsaufgabe zum gemeinen Wert. Bemessungsgrundlage ist daher die Differenz zwischen Buchwert und gemeinem Wert. Währenddessen knüpft die ATAD an den ‚Marktwert‘ an. Der Begriff ‚Marktwert‘ i. S. d. Art. 5 Abs. 1 ATAD kann nicht mit dem gemeinen Wert nach deutschem Verständnis gleichgesetzt werden. Vielmehr entspricht der ‚Marktwert‘ dem Fremdvergleichswert i. S. d. § 1 Abs. 5 AStG.

Der wesentliche Unterschied zwischen dem Ansatz des gemeinen Werts und dem Ansatz des Fremdvergleichswerts ist, dass, wie oben gezeigt, bei der Ermittlung des gemeinen Werts auf den „gewöhnlichen Geschäftsverkehr“ abgestellt wird, während bei der Ermittlung des Fremdvergleichswerts auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen ist.⁴¹⁵ Bei der Ermittlung des gemeinen Werts wird gerade die bei der Ermittlung des Fremdvergleichswerts maßgebliche Funktionsanalyse unterlassen.⁴¹⁶ Das hat zur Folge, dass der gemeine Wert tendenziell über dem Fremdvergleichswert liegen dürfte.⁴¹⁷ Daraus wiederum folgt, dass in Entstrickungsfällen, in denen der Fremdvergleichswert über dem gemeinen Wert liegt, grundsätzlich insoweit eine Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 AStG) möglich ist. Dagegen kommt in Entstrickungsfällen, in denen der Fremdvergleichswert unter dem gemeinen Wert liegt (was eher der Fall sein dürfte), grundsätzlich insoweit keine Einkünftekorrektur nach unten in Betracht. In diesen Fällen, in denen der Fremdvergleichswert unter dem gemeinen Wert liegt, würde der Steuerpflichtige also nicht im Einklang mit der von der OECD befürworteten und von der EU etwa in der ATAD und dem

der Besteuerungsbefugnis gedeckt und insoweit unionsrechtswidrig (*Borstell/Wehnert*, in: Vögle/Borstell/Engler, Verrechnungspreise, 2015 (2080).

⁴¹⁴ *Leonhardt/Tcherveniachki*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, 2017, § 1 AStG Rz. 1265.

⁴¹⁵ *Wassermeyer*, IStR 2008, 176 (178).

⁴¹⁶ *Pohl*, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG, KStG, GewStG, 2014, § 1 AStG 105 ff.

⁴¹⁷ *Richter/Heyd*, Ubg 2013, 418 (423).

GKB-Vorschlag Bezug genommenen Gewinnabgrenzung nach Maßgabe des Fremdvergleichswerts besteuert werden und die in Art. 5 Abs. ATAD angeordnete Bewertungskorrespondenz wäre nicht gewährleistet.

Auch wenn die Verwendung unterschiedlicher Wertmaßstäbe regelmäßig zu wirtschaftlich ähnlichen Ergebnissen führen wird, ist kein Grund für eine Beibehaltung unterschiedlicher Wertmaßstäbe ersichtlich. Dies gilt insbesondere, weil der Gesetzgeber bereits jetzt inhaltlich nicht an den gemeinen Wert anknüpfen will, sondern an den Fremdvergleichswert. Ferner würde durch eine Richtigstellung des Bewertungsmaßstabs (d. h., der gemeine Wert wird durch den Fremdvergleichswert ersetzt) die Verunsicherung seitens der Steuerpflichtigen beseitigt und eine Überbelastung durch die vorrangig anzuwendende Entstrickungsbesteuerung zum gemeinen Wert bewirkt, die weder aus Sicht der OECD noch der ATAD mit dem AOA zu vereinbaren ist.⁴¹⁸

cc) Erfassung von Sachgesamtheiten durch § 12 Abs. 1 KStG

Es stellt sich die Frage, ob § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG auch Sachgesamtheiten erfasst und demzufolge auch einen Geschäfts- oder Firmenwert der Veräußerungsfiktion unterwirft. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass bei der Entstrickung mehrerer Wirtschaftsgüter, die zusammen einen Betrieb, Teilbetrieb oder den gesamten Anteil eines Mitunternehmens bilden, sich der gemeine Wert entsprechend den Grundsätzen der Betriebsaufgabe/Totalentnahme auf die Sachgesamtheit (selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter sowie einen eventuell vorhandenen Geschäfts- oder Firmenwert) bezieht.⁴¹⁹ Es steht daher fest, dass der Gesetzgeber darauf zielte, bei der Entstrickung einer Sachgesamtheit auch den über die Summe aus dem jeweiligen gemeinen Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter, die Teil der Sachgesamtheit sind, hinausgehenden Wert i. S. einer Gesamtbewertung der betrieblichen Einheit zu erfassen.⁴²⁰

Der Gesetzgeber hat nach der hier vertretenen Auffassung dieses Ziel (Erfassung der Sachgesamtheit samt Geschäfts- oder Firmenwert) nicht erreicht. Der Wortlaut des § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG knüpft nämlich eindeutig an ein Wirtschaftsgut und nicht etwa an eine Sachgesamtheit an

⁴¹⁸ Richter/Heyd, Ubg 2013, 418 (423).

⁴¹⁹ BT-Drs. 16/2710, S. 28.

⁴²⁰ Kulosa, in: Schmidt, EStG, 2018, § 6 Rz. 54.

(z. B. ein Betrieb oder Teilbetrieb oder eine Funktion). Ferner erfasst der gemeine Wert als technischer Begriff eben nicht diesen Mehrwert der Sachgesamtheit im Vergleich zur Summe aus dem jeweiligen gemeinen Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter, die Teil der Sachgesamtheit sind. Eine Bewertung mit dem gemeinen Wert ist eine Einzelbewertung, auch wenn mehrere Wirtschaftsgüter oder Sachgesamtheiten überführt werden.⁴²¹ Dies wird deutlich, wenn sich vor Augen geführt wird, dass ein Firmenwert zwar im Rahmen eines Entstrickungsvorgangs in eine ausländische Betriebsstätte überführt werden kann (etwa bei der Übertragung eines Betriebs in eine ausländische Betriebsstätte und der Betrieb dort fortgeführt wird), jedoch nicht isoliert im gewöhnlichen Geschäftsverkehr veräußerbar ist und ihm deswegen auch kein gemeiner Wert beigelegt werden kann.⁴²² Daher ist bereits zweifelhaft, ob ein Geschäfts- oder Firmenwert überhaupt ein Wirtschaftsgut ist.⁴²³ Der Gesetzgeber hätte daher bei der Bewertung nicht auf den ‚gemeinen Wert‘ Bezug nehmen sollen, um sein Ziel zu erreichen; vielmehr hätte er an einen anderen Bewertungsmaßstab anknüpfen müssen (z. B. den Fremdvergleichswert).⁴²⁴

Wird der hier vertretenen Auffassung gefolgt, erfasst § 12 Abs. 1 KStG nur die Fälle der Übertragung von Vermögenswerten vom Hauptsitz auf eine ausländische Betriebsstätte und die Übertragung von Vermögenswerten einer inländischen Betriebsstätte an den ausländischen Hauptsitz oder an eine andere ausländische Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 lit. a) und lit. b) ATAD). Bei der grenzüberschreitenden Übertragung der Geschäftstätigkeit einer Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 lit. d)) kommt es, in Abgrenzung zur Entstrickung i. S. von Art. 5 Abs. 1 lit. a) und lit. b) ATAD, nicht nur zur Übertragung einzelner Besteuerungsgegenstände, sondern zur steuerlichen Erfassung der Sachgesamtheit und damit des über die Summe der Einzelgegenstände hinausgehenden Wertes der Geschäftstätigkeit als Ganzes, die nach der hier vertretenen Auffassung von § 12 Abs. 1 KStG nicht erfasst wird, sondern in den Anwendungsbereich von § 16 Abs. 3a EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG und der Einkünftekorrektur und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (§ 1

⁴²¹ *Ehmcke*, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG, KStG, GewStG, 2014, § 6 Rz. 1016; *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, S. 1485; *Förster*, DB 2007, 72 (72 f.) a. A. mit Verweis auf BT-Drs. 16/2710, S. 28; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 2018, § 6 Rz. 504, *Bilitewski*, FR 2007, 57 (59); *Körner*, IStR 2009, 741 (746).

⁴²² *Eckstein*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 6 EStG Rz. 792.

⁴²³ BFH, vom 25.11.1981, I R 54/77, BStBl II 1982, 189.

⁴²⁴ *Kahle/Franke*, IStR 2009, 406 (411); *Leonhardt/Tcherveniachki*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, 2017, § 1 ASTG Rz. 2818; a. A. *Benecke*, Entstrickung und Verstrickung, NWB 2007, 3231 (3241).

Abs. 5 AStG) fällt. Dies hätte zur Folge, dass hinsichtlich des Mehrbetrags an Steuern aufgrund der Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 AStG) die Belastungswirkung der Sofortbesteuerung nicht gemäß § 4g EStG abgemildert werden könnte.

Daher sollte im Rahmen des § 12 Abs. 1 KStG auch mit Blick auf die Bewertung von Sachgesamtheiten nicht auf den gemeinen Wert als Bewertungsmaßstab abgestellt werden, sondern auf den Fremdvergleichswert i. S. d. § 1 Abs. 5 AStG.

dd) Passive Entstrickung

Begrifflich kann zwischen aktiver und passiver Entstrickung unterschieden werden. Unter dem Begriff ‚aktive Steuerentstrickung‘ werden Fälle zusammengefasst, in denen die Steuerentstrickung ausschließlich auf Handlungen des Steuerpflichtigen beruht (z. B. Wegzug des Steuerpflichtigen ins Ausland oder Übertragung eines Besteuerungsgegenstands). ‚Passive Steuerentstrickung‘ meint dagegen eine Entstrickung, die unabhängig von irgendwelchen Handlungen des Steuerpflichtigen ist und etwa durch einen in- oder ausländischen Gesetzgeber verursacht wird (z. B. bei Neuabschluss oder Änderung eines DBA durch Wechsel der Methode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung).⁴²⁵

Der Wortlaut der Entstrickungsvorschriften (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG) erfasst auch die passive Entstrickung. So knüpfen sie an den Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an und erfassen damit den Abschluss eines neuen DBA mit Freistellungsmethode oder die Revision eines bestehenden (d. h. Wechsel von Anrechnungs- zur Freistellungsmethode).⁴²⁶ Der Neuabschluss eines DBA mit Anrechnungsmethode führt indes nicht zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, weil durch den Austausch der vor Abschluss des DBA bestehenden Anrechnungsverpflichtung nach § 34c EStG (ggf. i. V. m. § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) durch eine DBA-Anrechnungsverpflichtung (§ 34c Abs. 6 Satz 2 EStG ggf. i. V. m. § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) das deutsche Besteuerungsrecht nicht weitergehend beschränkt wird.⁴²⁷

⁴²⁵ Kessler/Spychalski, IStR 2019, 193f.

⁴²⁶ Pfirrmann, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG, KStG, GewStG, 2014, § 12 KStG Rz. 41.

⁴²⁷ Reiter IStR 2012, S. 357 f.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung erfassen die Entstrickungsvorschriften auch Fälle der passiven Entstrickung.⁴²⁸ Es ist jedoch fraglich, ob der weite Wortlaut der Entstrickungsvorschriften (z. B. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG) dahingehend reduzierend auszulegen ist, dass Fälle der passiven Entstrickung nicht erfasst werden. Die Gesetzesbegründung der Entstrickungsvorschriften spricht für eine entsprechende wortlautreduzierende Auslegung. Darin schließt der Gesetzgeber zwar nicht die Fälle der passiven Entstrickung ausdrücklich vom Anwendungsbereich der Entstrickungsvorschriften aus; verdeutlicht aber vielmehr er, dass mit den Entstrickungsvorschriften die Rechtsprechung zur finalen Entnahmetheorie gesetzlich festgeschrieben wird. Nach der finalen Entnahmetheorie führten Fälle der passiven Entstrickung gerade ausdrücklich nicht zu einer Entstrickungsbesteuerung.⁴²⁹ Der darin zum Ausdruck kommende gesetzgeberische Wille, Fälle der passiven Entstrickung nicht zu erfassen, zeigt sich auch im Regelbeispiel in § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG (der für § 16 Abs. 3a EStG entsprechend gilt)⁴³⁰ und § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG, wonach ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts insbesondere dann vorliegt, wenn ein bislang einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. Hier geht der Gesetzgeber davon aus, dass eine Besteuerung von einem Zuordnungswechsel des Wirtschaftsguts abhängt, also grundsätzlich von einem Sachverhalt, auf dessen Verwirklichung der Steuerpflichtige durch seine Handlungen Einfluss nehmen kann. Richtigerweise wird bemerkt, dass es sich hierbei nur um ein Regelbeispiel handelt und dass ein solches schon von seiner Natur her nicht abschließend alle vom grundsätzlich weiten Wortlaut erfassten Fälle abdeckt.⁴³¹ Nichtsdestotrotz sprechen starke Indizien gegen die Erfassung von Fällen der passiven Entstrickung. Schließlich wollte der Gesetzgeber eben ausdrücklich die finale Entnahmetheorie – wonach Fälle der passiven Entstrickung nicht zu einer Entstrickungsbesteuerung führten – gesetzlich festschreiben und hat in der Folge ein Regelbeispiel eingeführt, das – im Gleichlauf mit der finalen Entnahmetheorie – an eine Handlung des Steuerpflichtigen anknüpft.⁴³² Daher kann davon ausgegangen werden, dass

⁴²⁸ BMF vom 26.10.2018 – IV B 5 - S 1348/07/10002-01 - DOK 2018/0734820, S. 1,

⁴²⁹ *Reiter* IStR 2012, S. 357 f., mit Verweis auf BFH, vom 16.12.1975, VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246.

⁴³⁰ Eine Steuerentstrickung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der Betrieb oder Teilbetrieb vom Inland ins Ausland verlegt wird und die bisher einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnenden Wirtschaftsgüter des Betriebs oder Teilbetriebs einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind (*Reiß*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, 2013, § 16 EStG Rz. 207).

⁴³¹ *Reiter* IStR 2012, S. 357 f.

der Gesetzgeber an den Neuabschluss oder die Änderung eines DBA durch Wechsel der Methode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung als rein staatliche Handlung, auf die der Steuerpflichtige durch sein Verhalten grundsätzlich keinen Einfluss nehmen kann, nicht in den Anwendungsbereich der geltenden Entstrickungsvorschriften einbeziehen wollte.

Für dieses Ergebnis spricht auch die Systematik des deutschen Ertragsteuerrechts. So stellt § 2 Abs. 1 EStG den Grundsatz auf, dass der Steuerpflichtige den Tatbestand, der eine Steuer begründet, selbst erfüllen muss: „Der Einkommensteuer unterliegen Einkünfte [...], die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht *erzielt*.“ Das Erzielen von Einkünften setzt dabei stets eine Handlung des Steuerpflichtigen voraus. An diese Handlung kann der einzelne Steuertatbestand anknüpfen und somit eine Einkommensermittlung ermöglichen. Eine solche Handlung des Steuerpflichtigen fehlt etwa in Fällen des Neuabschlusses oder die Änderung eines DBA durch Wechsel der Methode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Es liegt nämlich lediglich eine staatliche Handlung vor, auf die der Steuerpflichtige durch sein Verhalten grundsätzlich keinen Einfluss nehmen kann.

Ferner garantiert die in Art. 1 GG niedergelegte Unantastbarkeit der Menschenwürde, dass der Mensch nicht zum Objekt staatlichen Handelns degradiert wird. Genau das wäre aber der Fall, wenn durch den Neuabschluss oder die Änderung eines DBA durch Wechsel der Methode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung als Handlung der beteiligten Vertragsstaaten, auf die der Steuerpflichtige durch sein Verhalten grundsätzlich keinen Einfluss nehmen kann, eine Steuerlast geknüpft würde.⁴³³

Gegen dieses Ergebnis spricht auch nicht, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip die Besteuerung stiller Reserven im Entstrickungsfall grundsätzlich zulässt, wenn eine spätere Besteuerung im Zeitpunkt der Gewinnrealisierung nicht mehr möglich ist. Wenn der Gesetzgeber nämlich einen etwaigen Zufallsgewinn des Steuerpflichtigen aufgrund einer passiven Entstrickung ausschließen wollte, hätte er dazu im Rahmen einer entsprechend klar gefassten Entstrickungsregelung für

⁴³² Ebd.

⁴³³ Schönfeld, IStR 2010, 133 (137).

Fälle der passiven Entstrickung die Möglichkeit.⁴³⁴ Dabei müsste er jedoch, um verfassungs- und europarechtskonform zu sein und DBA-politisch erträgliche Zustände zu wahren, die Entstrickungsregelung so formulieren, dass in Fällen der passiven Entstrickung die Belastungswirkung der Steuer entsprechend stark abgemildert wird. Hier wäre etwa an einen Steueraufschub (wie z. B. entsprechend den Regelungen des § 6 AStG oder bei SE/SCE-Anteilen i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG und § 12 Abs. 1 Halbsatz 2 KStG i. V. m. § 15 Abs. 1a EStG) oder die Eröffnung der Anwendung der allgemeinen Stundungsregeln für solche Fälle (§ 222 AO) zu denken.⁴³⁵

Der Wortlaut der Entstrickungsvorschriften (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG) ist daher dahingehend reduzierend auszulegen, dass Fälle der passiven Entstrickung nicht erfasst werden. Ein Sachverhalt, der eine passive Entstrickung zum Gegenstand hat, unterfällt nicht der Entstrickungsbesteuerung.⁴³⁶ Dies steht auch mit den Vorgaben der ATAD in Einklang, da das Entstrickungskonzept der ATAD ebenfalls keine Fälle der passiven Entstrickung erfasst. Eine entsprechende gesetzgeberische Klarstellung wäre wünschenswert.

e) Einkünftekorrektur und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (§ 1 Abs. 5 AStG)

aa) Tatbestandsvoraussetzung

Die Einkünftekorrektur und Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (§ 1 Abs. 5 AStG) ist der gesetzgeberische Versuch, die von der OECD befürworteten Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und einer ausländischen Betriebsstätte anhand einer Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte i. S. eines selbstständigen und unabhängigen Unternehmens vorzunehmen (AOA).⁴³⁷ Eine Betriebsstätte ist daher im Kontext der Einkünftekorrektur und Gewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 5 AStG) wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln, es sei denn, die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen erfordert eine andere Behandlung (§ 1

⁴³⁴ Im Protokoll zum DBA-Liechtenstein wurden erstmals Regelungen zu den Folgen einer passiven Entstrickung aufgenommen (Ziffer 4 des Protokolls zum DBA-Liechtenstein). Außerdem enthält § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG eine Stundungsregelung für den Fall der passiven Entstrickung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften. Eine entsprechende Stundungsmöglichkeit sehen weder § 4g EStG noch § 36 Abs. 5 EStG vor (*Benecke/Staats*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Körperschaftssteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 336).

⁴³⁵ *Lüdicke*, FR 2011, 1077 (1081).

⁴³⁶ A. A. *Benecke/Staats*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Körperschaftssteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 34.

⁴³⁷ *Ditz*, in: Wassermeyer/Andersen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2018, S. 334, Rz. 6.123.

Abs. 5 Satz 2 AStG). Danach wäre etwa bei der Übertragung von Besteuerungsgegenständen aus der Betriebsstätte des inländischen Stammhauses an eine ausländische Betriebsstätte (oder zwischen zwei Betriebsstätten, die jeweils in einem anderen Staat liegen) ein Fremdvergleichspreis anzusetzen, der dem Preis entspricht, der vereinbart worden wäre, wenn die beteiligten Betriebsstätten rechtlich selbstständige und voneinander unabhängige Unternehmen wären.⁴³⁸

Tatbestandsvoraussetzung einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG ist, dass für eine ‚anzunehmende schuldrechtliche Beziehung‘ (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG) Bedingungen zugrunde gelegt werden (insbesondere Verrechnungspreise), die einem Fremdvergleich nicht standhalten. Dadurch müssen die inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen gemindert oder die ausländischen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen erhöht worden sein.

Die ‚anzunehmende schuldrechtliche Beziehung‘ wird definiert als Geschäftsvorfälle zwischen einem Unternehmen eines Steuerpflichtigen und seiner in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG). Geschäftsvorfälle bezeichnet dabei einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AStG). Wirtschaftlicher Vorgang kann jeder in einem internationalen Einheitsunternehmen tatsächlich realisierte Prozess oder jedes tatsächlich entstandene Ereignis oder Geschehnis sein (jeder Vorgang, Prozess, jedes Ereignis, jeder Hergang oder jedes Geschehnis zwischen einem Stammhaus und seiner Betriebsstätte).⁴³⁹ Eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung liegt vor, wenn wirtschaftliche Vorgänge festgestellt werden, die zu einer Änderung der Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern, immateriellen Werten, Beteiligungen, Finanzanlagen oder ähnlichen Vermögenswerten, sonstigen Vermögenswerten, Geschäftsvorfällen des Unternehmens, Chancen und Risiken oder Sicherungsgeschäften führen oder durch schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen geregelt wurden oder zur Geltendmachung von Rechtspositionen zwischen unabhängigen Unternehmen führen würden.⁴⁴⁰ Hierzu gehört etwa auch eine unternehmensinterne Übertragung von Vermögenswerten (z. B. ein Vermögenswert, der dem Stamm-

⁴³⁸ *Kaeser*, in: Wassermeyer, DBA, 2015, Art. 7, Rz. 548.

⁴³⁹ *Ditz*, in: Wassermeyer/Andersen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2018, Rz. 6.146 sieht die Reichweite des Tatbestandsmerkmals kritisch.

⁴⁴⁰ § 16 Abs. 1 BsGaV; VWG BsGa, Rz. 166.

haus zugeordnet ist, wird einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet). So gilt der Vermögenswert zunächst als von der fiktiv veräußernden Betriebsstätte an das übrige Unternehmen und in derselben logischen Sekunde von diesem an die fiktiv erwerbende Betriebsstätte übertragen, wenn ein Wechsel der Zuordnung eines Vermögenswerts von einer Betriebsstätte zu einer anderen Betriebsstätte in einem anderen Staat erfolgt.⁴⁴¹ Die Zuordnung des Vermögenswerts zu einer anderen Betriebsstätte erfolgt hierbei nach dem Zuordnungskriterium der maßgeblichen Personalfunktionen (§ 2 Abs. 3 und 5 sowie §§ 5 ff. BsGaV).

Darüber hinaus setzt eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG voraus, dass für die anzunehmende schuldrechtliche Beziehung nicht fremdvergleichsgrundsatzkonforme Bedingungen zugrunde gelegt werden (insbesondere Verrechnungspreise) und dadurch die inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen gemindert oder die ausländischen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen erhöht werden. Nach dem AOA sollen die allgemeinen Verrechnungspreisgrundsätze, wie sie zwischen verbundenen Unternehmen gelten, auch im Betriebsstättenkontext herangezogen werden. Die Prüfung der Fremdvergleichskonformität richtet sich daher nach § 1 Abs. 3 AStG, wodurch im Ergebnis auf die klassischen Verrechnungspreismethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode) sowie die gewinnorientierten Methoden (geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode sowie geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode) zurückzugreifen ist.⁴⁴²

Ferner setzt eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG eine Minderung des inländischen Steuersubstrats voraus (d. h. Minderung der inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen oder Erhöhung der ausländischen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen). Eine Minderung der inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen ist gegeben, wenn der Besteuerung ohne Berücksichtigung des § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG eine geringere Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wird als diejenige, die sich ergeben würde, wenn der Fremdvergleichswert auf Grundlage der Fiktion der Selbständigkeit der Betriebsstätte und der Unabhän-

⁴⁴¹ VWG BsGa Rz. 169 f.

⁴⁴² *Baumhoff*, in: in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, 2017, § 1 AStG, Rz. 551ff.

gigkeit vom übrigen Unternehmen entsprechen würden.⁴⁴³ Eine Erhöhung der ausländischen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen führt in der Regel zu einer Verminderung des inländischen Besteuerungssubstrats, soweit das anwendbare DBA als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Freistellung der einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte vorsieht, da hierdurch die inländische Steuerbemessungsgrundlage um die freizustellenden ausländischen Einkünfte gemindert wird.⁴⁴⁴

Die Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG knüpft daher in Fällen der Überführung von Besteuerungsgegenständen auf der Ebene der Steuerentstehung wie etwa § 12 Abs. 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG oder das Entstrickungskonzept der ATAD an die Entstrickung von stillen Reserven an. Im Grundsatz fallen daher die Fälle der Entstrickung durch Übertragung des Besteuerungsgegenstands gemäß Art. 5 Abs. 1 lit. a) und b) ATAD nicht nur in den Anwendungsbereich von § 12 Abs. 1 KStG, sondern werden ebenfalls vom Anwendungsbereich der Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG erfasst.

Der Fall, dass der Steuerpflichtige die von seiner Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland überträgt, fällt nicht nur in den Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3a EStG (vorausgesetzt die Geschäftstätigkeit qualifiziert als Betrieb oder Teilbetrieb), sondern wird im Grundsatz ebenfalls als Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG) vom Anwendungsbereich der Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG erfasst. So definiert § 1 Abs. 1 Satz 1 FVerlV eine Funktion als eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden. Eine Verlagerung liegt im Kontext der Betriebsstättengewinnabgrenzung in Anlehnung an § 1 Abs. 2 FVerlV vor, wenn die übernehmende Betriebsstätte eine Funktion ausüben kann, die bisher von der verlagernden Betriebsstätte ausgeübt worden ist, und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch die verlagernde Betriebsstätte eingeschränkt wird.⁴⁴⁵ Eine Funktion stellt daher zwar einen orga-

⁴⁴³ Leonhardt/Tcherveniachki, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, 2017, § 1 AStG, Rz. 2855.

⁴⁴⁴ Leonhardt/Tcherveniachki, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, 2017, § 1 AStG, Rz. 2856.

⁴⁴⁵ Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945 (1946); Brüninghaus/Bodenmüller, DStR 2009, 1285 (1288).

nischen Teil eines Unternehmens dar, muss jedoch nicht die Voraussetzungen eines Teilbetriebs erfüllen (§ 1 Abs. 1 Satz 2 FVerlV). Teilbetrieb wird dabei definiert als ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich lebensfähig ist.⁴⁴⁶ Der Begriff ‚Teilbetrieb‘ ist demnach enger als der Begriff ‚Funktion‘ und kann mehrere betriebliche Funktionen erfassen, wobei immer eine gewisse Selbständigkeit und vor allem eine selbständige Lebensfähigkeit des Teilbetriebs gegeben sein muss. Die für einen Teilbetrieb notwendige selbständige Lebensfähigkeit kann nur dann angenommen werden, wenn er über sämtliche für eine eigenständige Tätigkeitsausübung notwendige Funktionen verfügt.⁴⁴⁷ Demzufolge kann im Grundsatz eine fiktive Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3a EStG) vorliegen und gleichzeitig eine oder mehrere Funktionsverlagerungen gegeben sein.

Auf der Ebene der Steuereinzahlung ordnet § 1 Abs. 5 Satz 6 AStG an, dass die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten nach § 4g EStG zu bilden, nicht eingeschränkt wird. Auf § 36 Abs. 5 EStG, der in Fällen einer fiktiver Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3a EStG) die Möglichkeit einer Stundung vorsieht, wird hingegen nicht Bezug genommen. Das bedeutet, dass in Fällen des § 12 Abs. 1 KStG die Belastungsfolgen einer Sofortbesteuerung nach Maßgabe der Ausgleichspostenmethode (§ 4g EStG) gemildert werden, auch soweit der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 5 AStG eröffnet ist. Soweit jedoch die Besteuerungsfolgen des § 12 Abs. 1 KStG hinter den Folgen einer Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 § 1 Abs. Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 AStG) zurückbleiben (z. B. in Fällen, in denen der fremdübliche Verrechnungspreis höher ist als der gemeine Wert) oder in Fällen des § 16 Abs. 3a EStG, kann kein Ausgleichsposten (§ 4g EStG) gebildet werden.⁴⁴⁸ Insoweit bleibt das deutsche Steuerrecht hinter den Vorgaben von Art. 5 Abs. 2 ATAD zurück.

bb) Besteuerungsgegenstand

Die Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG nimmt nicht etwa wie § 12 Abs. 1 KStG oder § 16 Abs. 3a EStG auf ‚Wirtschaftsgüter‘ Bezug, sondern knüpft an ‚Vermögenswerte‘ an.

⁴⁴⁶ BFH, vom 17.3.1977, IV R 218/72, BStBl. II 1977, 596; vom 5.6.2003, IV R 18/02, BStBl. II 2003, 839 m. w. N.; vom 21.3.2010, IV R 41/07, BStBl. II 2010, 977.

⁴⁴⁷ Ditz/Greinert, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 2017, § 1 AStG, Rz. 1211.

⁴⁴⁸ Ditz, in: Wassermeyer/Andersen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2018, S. 334, Rz. 6.217.

Im Gegensatz zum Begriff ‚Wirtschaftsgut‘ wird der Begriff ‚Vermögenswert‘ in einer Verordnung definiert. So sind Vermögenswerte i. S. dieser Verordnung Wirtschaftsgüter und Vorteile. Zu den Vermögenswerten gehören insbesondere (1.) materielle Wirtschaftsgüter, (2.) immaterielle Werte einschließlich immaterieller Wirtschaftsgüter, (3.) Beteiligungen und (4.) Finanzanlagen (§ 2 Abs. 6 BsGaV). Dabei ist irrelevant, ob diese Vermögenswerte bilanzierbar sind oder tatsächlich bilanziert wurden.⁴⁴⁹ Daneben können auch Vermögenswerte zu berücksichtigen sein, die keine Wirtschaftsgüter sind (z. B. *Know-how* oder Sicherungspositionen im Rahmen von Bewertungseinheiten). Der Begriff ‚Vermögenswert‘ geht demnach über den Begriff ‚Wirtschaftsgut‘ inhaltlich hinaus, wobei bisher nicht eindeutig ist, wie weit der Begriff zu fassen ist. Im Sinne der Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 AStG) entspricht ‚Vermögenswert‘ dem Begriffsverständnis der ATAD.

cc) Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage der Steuer ist der fiktive Veräußerungsgewinn (d. h. die stillen Reserven) aufgrund der anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG) (d. h. fiktiver Veräußerungspreis nach Maßgabe des Fremdvergleichsgrundsatzes abzüglich Buchwert). Anders als bei § 12 Abs. 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG kommt es demgemäß nicht auf den gemeinen Wert an, sondern auf den Fremdvergleichswert. Auch wenn die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass sich der gemeine Wert und der Fremdvergleichswert regelmäßig entsprechen, kann es zu einem Auseinanderfallen beider Wertmaßstäbe kommen.

dd) Bilanzansatz vs. außerbilanzielle Korrektur

Auf Rechtsfolgenrechtsseite ist gesetzlich nicht geregelt, ob eine Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz vorzunehmen ist. Nach einer Auffassung führt die Entstrickung zum Ausscheiden des Besteuerungsgegenstands aus dem Betriebsvermögen.⁴⁵⁰ Gemäß der herrschenden Gegenauffassung, die auch von der Finanzverwaltung vertreten wird, wird indes verfochten, dass im Fall einer Entstri-

⁴⁴⁹ BR-Drs. 401/14 vom 28.8.2014, 49; VWG BsGa, Rz. 49.

⁴⁵⁰ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 12 KStG, Rz. 36; a. A. *Ernst & Young tax*, DB 2010, 1776 (1778); *Wassermeyer*, IStR 2011, 813 (815).

ckung die stillen Reserven durch eine Wertaufstockung des Besteuerungsgegenstands innerhalb der Steuerbilanz des Gesamtunternehmens zu heben sind.⁴⁵¹ Im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung sind die Rechtsfolgen einer Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG also auf der ersten Stufe (d. h. der Steuerbilanz) zu ziehen.⁴⁵² Die Rechtsfolge der Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 § 1 Abs. Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 AStG) ist dabei außerhalb der Steuerbilanz zu ziehen und hat daher keine Auswirkungen auf die Bilanzierung von Besteuerungsgegenständen. Im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung setzt die Einkünftekorrektur demnach auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung an.⁴⁵³

Die jeweiligen Rechtsfolgen der § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG haben dadurch einen Überschneidungsbereich mit den Rechtsfolgen der Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 § 1 Abs. Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 AStG). Da § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG jedoch auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung wirken und die Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 § 1 Abs. Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 AStG) auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung vollzogen wird, entfalten § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG ihre Rechtsfolge grundsätzlich vorrangig.⁴⁵⁴ Dies schließt nicht aus, dass es neben den Rechtsfolgen der § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG oder § 16 Abs. 3a EStG zu einer Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 § 1 Abs. Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 AStG) kommt (z. B. in Fällen, in denen der fremdübliche Verrechnungspreis höher ist als der gemeine Wert). So ordnet das Gesetz an, dass, wenn die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften führt, die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen sind (§ 1 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG). Zu einer Einkünftekorrektur i. S. einer Einkünfterminderung kommt es indes nicht (z. B. in Fällen, in denen der fremdübliche Verrechnungspreis niedriger ist als der ge-

⁴⁵¹ BMF vom 22.12.2016 - IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03 - DOK 2016/1066571 - VWG BsGa, BStBl. I 2017, 182 - Rz. 1.2.2, Rz. 20, vgl. Anhang 2 Verwaltungsanweisungen, S. V 447 ff.; *Ditz/Luckhaupt*, ISR 2015, 1 (7); *Richter/Heyd*, Ubg 2013, 418 (423); *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, S. 770.

⁴⁵² *Leonhardt/Tcherveniachki*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, 2017, § 1 AStG, Rz. 2817.

⁴⁵³ *Leonhardt/Tcherveniachki*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, 2017, § 1 AStG, Rz. 2817.

⁴⁵⁴ Vgl. BMF vom 22.12.2016 - IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03 - DOK 2016/1066571 - VWG BsGa, BStBl. I 2017, 182 - Rz. 1.2.2, Rz. 20, vgl. Anhang 2 Verwaltungsanweisungen, S. V 447 ff.; *Richter/Heyd*, Ubg 2013, 418 (423).

meine Wert oder wenn durch eine Steuerentstrickung stille Lasten aufgedeckt werden).⁴⁵⁵ Eine Bewertungskorrespondenz entsprechend Art. 5 Abs. 5 ATAD ist daher nicht gewährleistet. Insofern bedarf es einer gesetzlichen Anpassung.

ee) Bewertung der Vorschrift

Der Anwendungsbereich von § 12 Abs. 1 EStG und § 16 Abs. 3a EStG auf der einen Seite und der Anwendungsbereich von § 1 Abs. 5 AStG auf der anderen Seite weisen im Grundsatz Überschneidungen auf, sind jedoch nicht hinreichend aufeinander abgestimmt. Das Konkurrenzverhältnis ist sowohl auf Ebene der Steuerentstehung als auch mit Blick auf die Ebene der Steuererhebung (d. h. inwieweit die Belastungswirkung der Sofortbesteuerung gemildert wird) nicht hinreichend geklärt.

Die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung folgen bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte grundsätzlich dem Veranlassungsprinzip, das durch den Fremdvergleichsgrundsatz konkretisiert wird.⁴⁵⁶ Danach sind einer Betriebsstätte die Wirtschaftsgüter zuzuordnen, die dieser Betriebsstätte in Bezug auf die von ihr ausgeübten Funktionen dienen (d. h. notwendig für die Ausübung dieser Funktionen sind).⁴⁵⁷ Nach dieser Auffassung sind der Betriebsstätte insbesondere solche Wirtschaftsgüter zuzuordnen, die ein selbständiger Gewerbebetrieb am gleichen Ort und unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen zur Erzielung eines vergleichbaren Geschäftserfolgs benötigt.⁴⁵⁸ Folgerichtig wäre daher, die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer anderen Betriebsstätte auch im Rahmen der Entstrickungsregeln (z. B. § 12 Abs. 1 KStG) nach dem Veranlassungsprinzip vorzunehmen und nicht wie bei der Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 AStG) nach dem Zuordnungskriterium der maßgeblichen Personalfunktionen (§ 2 Abs. 3 und 5 sowie §§ 5 ff. BsGaV).⁴⁵⁹ Die Finanzverwaltung unterstellt daher, dass die Zuordnungsregeln der §§ 5 ff. BsGaV auch bei den Entstrickungsregeln anzuwenden seien, ohne dass

⁴⁵⁵ Baldamus, IStR, 2012, 317 (319); Richter/Heyd, Ubg 2013, 418 (423).

⁴⁵⁶ BFH, vom 17.10.2007, I R 5/06, BStBl. II 2009, 356; BMF vom 25.8.2009, IV B 5 - S 1341/07/10004, DOK 2009/0421117, BStBl. I 2009, 888, Rz. 2.4.

⁴⁵⁷ BFH, vom 30.8.1995, I R 112/94, BStBl. II 1996, 563 und vom 29.11.2000, I R 84/99, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (HFR) 2001, 1053.

⁴⁵⁸ BFH, vom 21.1.1972 - III R 57/71, BStBl. II 1972, 374; vom 29.7.1992 - II R 39/89, BStBl. II 1993, 63; BFH, vom 1.4.1987 - II R 186/80, BStBl. II 1987, 550; vom 18.12.2002 - I R 92/01, BFH/NV 2003, 964.

⁴⁵⁹ Kaeser, ISR 2012, 63 (67); Ditz, ISR 2013, 261 (264).

diese Erkenntnis durch die Rechtsprechung oder den Gesetzgeber abgesichert ist. Dies dient dazu, sicherzustellen, dass es für die Zuordnung eines Wirtschaftsguts bei der Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 AStG) einerseits und bei den Entstrickungsregeln (z. B. § 12 Abs. 1 KStG) andererseits nicht zu abweichenden Zuordnungen kommen kann.⁴⁶⁰ Ungeklärt ist jedoch, ob diese Zuordnungskriterien auch im Fall der Verstrickung Anwendung finden. Daher wäre hier eine Klarstellung durch den Gesetzgeber vonnöten.

Die Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG nimmt nicht etwa wie § 12 Abs. 1 KStG oder § 16 Abs. 3a EStG auf ‚Wirtschaftsgüter‘ Bezug, sondern knüpft an ‚Vermögenswerte‘ an. Im Gegensatz zum Begriff ‚Wirtschaftsgut‘ wird der Begriff ‚Vermögenswert‘ in einer Verordnung definiert. So sind Vermögenswerte i. S. dieser Verordnung Wirtschaftsgüter und Vorteile. Zu den Vermögenswerten gehören insbesondere (1.) materielle Wirtschaftsgüter, (2.) immaterielle Werte einschließlich immaterieller Wirtschaftsgüter, (3.) Beteiligungen und (4.) Finanzanlagen (§ 2 Abs. 6 BzG). Dabei ist irrelevant, ob diese Vermögenswerte bilanzierbar sind oder tatsächlich bilanziert wurden.⁴⁶¹ Daneben können auch Vermögenswerte zu berücksichtigen sein, die keine Wirtschaftsgüter sind (z. B. *Know-how* oder Sicherungspositionen im Rahmen von Bewertungseinheiten). Der Begriff ‚Vermögenswert‘ geht demnach über den Begriff ‚Wirtschaftsgut‘ inhaltlich hinaus, wobei bisher nicht eindeutig ist, wie weit der Begriff ‚Vermögenswert‘ zu fassen ist. Im Sinne der Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 AStG) entspricht der Begriff dem Begriffsverständnis der ATAD. Insofern besteht Anpassungsbedarf für den Gesetzgeber.

5. Verstrickung und Bewertungskorrespondenz

a) Verstrickung

Voraussetzung einer Entstrickung, durch die das deutsche Besteuerungsrecht beeinträchtigt wird, ist, dass die stillen Reserven der deutschen Besteuerung unterliegen (d. h. im Inland steuerlich verstrickt sind). Eine Verstrickung liegt vor, wenn Deutschland bei einer angenommenen Veräu-

⁴⁶⁰ VWG BzG, Rz. 20.

⁴⁶¹ BR-Drs. 401/14 vom 28.8.2014, 49; VWG BzG, Rz. 49.

berung zum Zeitpunkt der Vornahme der Entstrickungshandlung ein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven hat.⁴⁶²

Die steuerliche Verstrickung eines Besteuerungsgegenstands im Inland setzt neben einer inländischen beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht voraus, dass es sich bei dem Besteuerungsgegenstand entweder um inländisches unbewegliches Vermögen handelt oder der Besteuerungsgegenstand einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.⁴⁶³ Ist aus deutscher Sicht ein inländisches Besteuerungsrecht an stillen Reserven an einem Besteuerungsgegenstand einer ausländischen Betriebsstätte begründet, kann dieses Besteuerungsrecht durch ein DBA ganz oder teilweise dem anderen Vertragsstaat des DBA zugewiesen sein (§ 2 Abs. 1 AO).⁴⁶⁴ Die Zuordnung eines Besteuerungsrechts an den einen oder anderen Vertragsstaat des DBA richtet sich nach den einschlägigen Verteilungsnormen. Weiterhin kommt es in Fällen, in denen die Einkünfte nicht durch die Verteilungsnorm ausschließlich einem Vertragsstaat zugewiesen sind (Verteilungsnorm mit offener Rechtsfolge), auf den Methodenartikel an; Freistellungsmethode (Art. 23A OECD-MA) oder Anrechnungsmethode (Art. 23B OECD-MA).⁴⁶⁵

Ein deutsches Besteuerungsrecht kann auch hinsichtlich der stillen Reserven an einem Besteuerungsgegenstand bestehen, das einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, die in einem Staat liegt, mit dem Deutschland entweder kein DBA oder ein DBA mit Anrechnungsmethode abgeschlossen hat. Ferner besteht ein solches Besteuerungsrecht, wenn der Besteuerungsgegenstand einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, die in einem Staat liegt, mit dem Deutschland ein DBA mit Freistellungsmethode abgeschlossen hat, jedoch eine (1.) *Subject-to-Tax*-Klausel, eine (2.) *Switch-over*-Klausel, eine (3.) Aktivitätsklausel oder ein (4.) *Treaty-Override* greift.⁴⁶⁶

⁴⁶² Benecke/Staats, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Körperschaftssteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 324.

⁴⁶³ Pfirrmann, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG, KStG, GewStG, 2014, § 12 KStG Rz. 32.

⁴⁶⁴ Beinert/Scheifele, in: Prinz, Umwandlungen im internationalen Steuerrecht, 2013, Rz. 8.247.

⁴⁶⁵ Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, 2015, Art. 6-22 OECD-MA, Rz. 4 ff; Musil, Deutsches Treaty Overriding, 2000, S. 28.

⁴⁶⁶ Rödder, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut (2013), § 11 UmwStG, Rz. 119; BT-Drs. 16,2710, S. 37 f.; Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, 2018, § 3 UmwStG, Rz. 85, 99.

Die Steuerverstrickung durch Zuzug oder Verbringung eines Besteuerungsgegenstands des Betriebsvermögens in den deutschen Besteuerungsbereich ist in § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 2 EStG geregelt.⁴⁶⁷ Rechtstechnisch hat der Gesetzgeber die Begründung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts einer Einlage zum gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Zuführung gleichgestellt (§ 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 2 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG). Das gilt auch für die Verlegung eines Betriebs oder Teilbetriebs ins Inland, wobei beim Wertansatz der Firmenwert zu berücksichtigen ist.⁴⁶⁸ Für Körperschaftsteuersubjekte gelten § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 2 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG.⁴⁶⁹ Eine Verstrickung hiernach setzt begrifflich voraus, dass zuvor kein deutsches Besteuerungsrecht bestand (weder ein beschränktes noch ein unbeschränktes). Die bloße Verstärkung des Besteuerungsrechts (z. B. die Übertragung eines bisher der DBA-Anrechnung unterliegenden Besteuerungsgegenstands in die unbeschränkte Steuerpflicht) genügt nach allgemeiner Auffassung nicht, weil der Besteuerungsgegenstand bereits steuerverstrickt war.⁴⁷⁰ Auch bisher nicht aktivierte Wirtschaftsgüter (z. B. selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter) müssen erfasst werden, da nach dem Wortlaut von § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG einzige Tatbestandsvoraussetzung ist, dass ein Fall von § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 2 EStG vorliegt (d. h. die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts).⁴⁷¹ Unerheblich nach deutschem Recht ist die Art und Weise, wie das Wirtschaftsgut in die Steuerverstrickung gelangt und wie der Vorgang in dem ausländischen Staat behandelt wird, der zuvor das Besteuerungsrecht besaß.⁴⁷² Eine Verpflichtung zur grundsätzlich korrespondierenden Bewertung im Weg- und Zuzugsstaat i. S. d. Art. 5 Abs. 5 ATAD ergibt sich daher nicht aus dem deutschen Recht.

⁴⁶⁷ Anders als bei § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG sind Nutzung nicht von § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 2 EStG erfasst.

⁴⁶⁸ *Eckstein*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 6 EStG Rz. 891; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 2018, § 6 EStG Rz. 571.

⁴⁶⁹ *Benecke/Staats*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Körperschaftssteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 72.

⁴⁷⁰ *Benecke/Schnitger*, IStR 2006, 765 (767).

⁴⁷¹ *Eckstein*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 6 EStG Rz. 891.

⁴⁷² *Rödter/Schumacher*, DStR 2006, 1481 (1486).

b) Zuzug von Kapitalgesellschaften

Nach dem derzeitigen Stand des Gesellschaftsrechts unterliegt der Zuzug – mit Ausnahme des Zuzugs einer SE und/oder einer SCE (Art. 7 SE-VO und Art. 6 SCE-VO)⁴⁷³ – keinem europaweit harmonisierten Konzept. Diesbezüglich ist es seit dem Jahr 1997 mit dem Vorentwurf einer Richtlinie zur Verlegung des Gesellschaftssitzes innerhalb der EU bei dem Ziel geblieben, ein Verfahren zu einer zwar statutsändernden, aber gleichwohl identitätswahrenden Verlegung des Satzungs- oder tatsächlichen Verwaltungssitzes einer Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat zur Verfügung zu stellen.⁴⁷⁴ Daher kommt es gegenwärtig noch für die rechtliche Möglichkeit eines Zuzugs aus der Sicht Deutschlands als Zuzugsstaat auf das internationale Privatrecht, d. h. auf das Gesellschaftsstatut, an, wonach eine nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft, die ihren Verwaltungssitz ins Inland verlegt, ihre Rechtsfähigkeit verliert. Die Rechtsfähigkeit setzt nämlich die Eintragung ins deutsche Handelsregister voraus, die nach geltendem Recht ausgeschlossen ist.⁴⁷⁵ Deutschland ist unionsrechtlich jedoch in Fällen eines Zuzugs aus einem anderen Mitgliedstaat der EU verpflichtet, die Rechtsfähigkeit der zuziehenden Gesellschaft anzuerkennen, da Beschränkungen des Zuzugs von Gesellschaften im Grundsatz gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen.⁴⁷⁶ Der Zuzug aus einem Drittstaat führt indes zur Versagung der Rechtsfähigkeit einer im Drittstaat rechtsfähigen Kapitalgesellschaft, sodass die Gesellschaft unter deutschem Recht zu einer rechtsfähigen Personenvereinigung wird.⁴⁷⁷

Durch den Zuzug begründet die Gesellschaft im Inland die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) und ggf. zugleich die Abkommensansässigkeit (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA). Es erfolgt eine Zugangsbewertung des Betriebsvermögens der Gesellschaft, insofern es nicht schon vor dem Zuzug im Inland steuerverstrickt war (z. B. Wirtschaftsgüter, die vor dem Zuzug bereits einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen waren) (§§ 4 Abs. 1 Satz 8, 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG). Die Einlagenfiktion findet daher nicht nur im Fall

⁴⁷³ Hierbei handelt es sich immer um einen simultanen Zuzug, weil sowohl Satzungs- als auch Verwaltungssitz im selben Mitgliedsstaat liegen müssen.

⁴⁷⁴ *Leible*, in: Michalski/Heidinger/Leible/Schmidt, GmbH-Gesetz, 2017, Rz. 61.

⁴⁷⁵ *Schaumburg*, Int. Steuerrecht, 2017, Rz. 7.62.

⁴⁷⁶ *Roth*, in: Dausen/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 2018, E. I. Grundregeln, Rz. 115.

⁴⁷⁷ BGH vom 27.10.2008 - II ZR 158/06, BGHZ 178, 192, Rz. 20, 23; *Gottschalk*, ZIP 2009, 948 (948 ff.).

der Übertragung von Wirtschaftsgütern ins Inland Anwendung, sondern wird auch beim Zuzug einer Kapitalgesellschaft herangezogen.⁴⁷⁸

c) Bewertungskorrespondenz

Eine Bewertungskorrespondenz zwischen Weg- und Zuzugsstaat hinsichtlich der übertragenen Besteuerungsgegenstände i. S. d. Art. 5 Abs. 5 ATAD wonach der Zugangsstaat im Grundsatz den Fremdvergleichswert für den Besteuerungsgegenstand als dessen Anschaffungskosten anerkennt, ist bisher im deutschen Recht im Anwendungsbereich der Richtlinie nicht vorgesehen.⁴⁷⁹ Die Zuzugsbewertung ergibt sich aus § 4 Abs. 1 Satz 8, 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG nach Maßgabe des gemeinen Werts. Insofern legt die deutsche Zuzugsbewertung gegenwärtig nicht den möglicherweise abweichenden Marktwert i. S. d. ATAD zugrunde. Das deutsche Steuerrecht bleibt also mit Blick auf die Bewertungskorrespondenz hinter den Vorgaben der ATAD zurück und muss entsprechend angepasst werden.⁴⁸⁰

6. Ausnahme für vorübergehende Überführungen

Art. 5 Abs. 7 ATAD enthält eine Ausnahmeregelung vom Anwendungsbereich der Entstrickungsbesteuerung gemäß Art. 5 ATAD für vorübergehende Übertragungen von höchstens zwölf Monaten, wenn die vorübergehenden Übertragungen (1.) im Zusammenhang mit Wertpapierfinanzierung stehen, (2.) zum Zwecke der Stellung von Sicherheiten, (3.) zur Erfüllung von aufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen oder (4.) für Zwecke des Liquiditätsmanagements erfolgen (Art. 5 Abs. 7 ATAD). Der Richtliniengeber fordert demnach für die genannten Fälle eine Ausnahme von der Entstrickungsbesteuerung, die gegenwärtig noch nicht im deutschen Recht vorgesehen und dementsprechend durch den Gesetzgeber einzuführen ist.⁴⁸¹

⁴⁷⁸ Blumenberg, IStR 2009, 549 (551); Benecke/Schnitger, IStR 2006, 765 (766); Dötsch/Pung, DB 2006, 2648 (2651).

⁴⁷⁹ Rautenstrauch/Suttner, BB 2016, 2391 (2396).

⁴⁸⁰ So auch: Hagemann, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, § 5 Rz. 315.

⁴⁸¹ Ebd. Rz. 320.

II. Ebene der Steuererhebung

Artikel 5 Abs. 2 ATAD normiert auf Ebene der Erhebung (Einziehung) der Steuer ein Recht auf Teilzahlungen der entstrickungsbedingten Steuer über fünf Jahre und knüpft damit an die Feststellung des EuGH an, dass eine sofortige Steuereinzahlung unverhältnismäßig wäre, jedoch eine über fünf Jahre laufende Ratenzahlung („Staffelung der Zahlung“) zulässig ist. Der Richtliniengeber normierte dementsprechend eine Teilzahlungsmöglichkeit der entstrickungsbedingten Steuer über fünf Jahre, wenn der Entstrickungsvorgang innerhalb der EU oder des EWR erfolgt.

Der allgemeine Entstrickungstatbestand für Körperschaften (§ 12 Abs. 1 KStG) verweist auf die Regelung zur Bildung eines Ausgleichspostens (§ 4g EStG). Der Tatbestand der fiktiven Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3a EStG) ist indes mit der besonderen Stundungsregel des § 36 Abs. 5 EStG verknüpft.

Die Belastungsfolgen einer Entstrickungsbesteuerung, die durch den Wegzug von Körperschaften in Drittstaaten (§ 12 Abs. 3 KStG) ausgelöst wird, wird indes nicht durch eine spezielle Regelung abgemildert. Vielmehr ist die Steuer sofort zu entrichten.

Mit Blick auf die Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 AStG) ordnet § 1 Abs. 5 Satz 6 AStG an, dass die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten nach § 4g EStG zu bilden, nicht eingeschränkt wird. Auf § 36 Abs. 5 EStG, der in Fällen einer fiktiven Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3a EStG) die Möglichkeit einer Stundung vorsieht, wird hingegen nicht Bezug genommen. Das bedeutet, dass in Fällen des § 12 Abs. 1 KStG die Belastungsfolgen einer Sofortbesteuerung nach Maßgabe der Ausgleichspostenmethode (§ 4g EStG) gemildert werden, auch soweit der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 5 AStG eröffnet ist. Soweit jedoch die Besteuerungsfolgen des § 12 Abs. 1 KStG hinter den Folgen einer Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 § 1 Abs. Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 AStG) zurückbleiben (z. B. in Fällen, in denen der fremdübliche Verrechnungspreis höher ist als der gemeine Wert) oder in Fällen des § 16 Abs. 3a EStG, kann kein Ausgleichsposten (§ 4g EStG) gebildet werden.⁴⁸²

⁴⁸² Ditz, in: Wassermeyer/Andersen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2018, S. 334, Rz. 6.217.

Der EuGH hält eine rätierliche Einziehung der festgesetzten Steuer über fünf Jahre für verhältnismäßig und hat vor diesem Hintergrund § 4g EStG bzw. § 36 Abs. 5 EStG grundsätzlich bestätigt.⁴⁸³ Es stellt sich nun die Frage, inwiefern die deutschen Entstrickungsregelungen im Anwendungsbereich der ATAD auf Ebene der Steuererhebung den konkreten Vorgaben dieser Richtlinie genügen.

1. Ausgleichspostenmethode (§ 4g EStG)

Paragraf 4g EStG eröffnet dem Steuerpflichtigen – unter bestimmten Voraussetzungen – die Wahlmöglichkeit, statt die entsprechend dem allgemeinen Entstrickungsstatbestand für Körperschaften (§ 12 Abs. 1 KStG) aufgedeckten stillen Reserven sofort (d. h. im Entstrickungszeitpunkt) zu versteuern, die Versteuerung durch die Bildung eines Ausgleichspostens fünf Jahre zu strecken. Der Ausgleichsposten ist eine Art Bilanzierungshilfe i. S. eines Passivpostens zur Vermeidung einer sofortigen Besteuerung.⁴⁸⁴ Durch die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten zu bilden, werden die Nachteile einer Sofortbesteuerung zumindest abgemildert⁴⁸⁵ und die Unionsrechtskonformität des § 12 Abs. 1 KStG angestrebt.⁴⁸⁶

Es stellt sich Frage, ob die Ausgleichspostenmethode konzeptionell mit den Vorgaben von Art. 5 Abs. 2 ATAD vereinbar ist, weil die Richtlinie ausdrücklich einen Zahlungsaufschub (Stundung) vorsieht und damit eine im Grundsatz strengere Lösung (einer Stundung geht die Festsetzung der Steuer voraus). Dies sei nicht mit dem Mindestschutzniveau der Richtlinie zu vereinbaren.⁴⁸⁷ Hiergegen wird aber zu Recht eingewandt, dass das Mindestschutzniveau einen Bezug zum Schutz der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage voraussetzt. Ferner führen sowohl Stundung als auch Ausgleichspostenmethode zu einer Besteuerung über fünf Jahre (wobei die Ausgleichspostenmethode in Anbetracht der Grundfreiheiten sogar das mildere Mittel ist). Daher ist der

⁴⁸³ EuGH, Urteil vom 23.1.2014, Rs. C 164/12, *DMC*, ABl. 2014/C 93/08/EU, DStR 2014, 193; *Kahle/Beinert*, FR 2015, 585 (585 ff.).

⁴⁸⁴ *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 4g EStG Rz. 21.

⁴⁸⁵ *Crezelius*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, 2013, § 4g EStG Rz. 1; *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 4g EStG Rz. 5.

⁴⁸⁶ *Deutscher Bundestag*, Gesetzentwurf der Bundesregierung, S. 57.

⁴⁸⁷ So etwa *Wacker*, DStJG, 2018, 423 (458).

Auffassung zuzustimmen, dass sich die Ausgleichspostenmethode konzeptionell im gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Richtlinienumsetzung bewegt.⁴⁸⁸

In persönlicher Hinsicht ist die Anwendung des § 4g EStG i. V. m § 12 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 KStG auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften beschränkt. Die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG bei Übertragung von Vermögenswerten einer inländischen Betriebsstätte an den ausländischen Hauptsitz oder an eine andere ausländische Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 lit. b) ATAD) ist demnach gesetzlich nicht vorgesehen, obwohl nach Art. 5 Abs. 2 ATAD das Recht auf eine Teilzahlungsmöglichkeit der entstrickungsbedingten Steuer über fünf Jahre für Entstrickungsvorgänge innerhalb der EU oder des EWR⁴⁸⁹ vorgesehen ist. Insofern bleibt § 4g EStG hinter den Vorgaben von Art. 5 Abs. 2 ATAD zurück und muss entsprechend auf beschränkt Steuerpflichtige erweitert werden.⁴⁹⁰

Paragraf 4g EStG eröffnet ferner nur die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten hinsichtlich der stillen Reserven an abnutzbaren oder nicht abnutzbaren materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zu bilden. Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ist der Anwendungsbereich des § 4g EStG nicht eröffnet,⁴⁹¹ obwohl nach Art. 5 Abs. 2 ATAD das Recht auf eine Teilzahlungsmöglichkeit ohne Einschränkung auf alle im Rahmen des Entstrickungsvorgangs übertragenen Vermögenswerte besteht. Weder die Bezugnahme auf Wirtschaftsgüter statt Vermögenswerten noch der Ausschluss des Umlaufvermögens von der Möglichkeit, einen Ausgleichsposten zu bilden, sind mit Art. 5 Abs. 2 ATAD vereinbar. Insofern muss der Gesetzgeber die Regelung entsprechend anpassen.

Die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten nach § 4g EStG zu bilden, besteht ferner nur, wenn Wirtschaftsgüter durch den Entstrickungsvorgang einer Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der EU zugeordnet werden. Betriebsstätten in EWR-Staaten

⁴⁸⁸ *Benecke/Staats*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Körperschaftssteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 46b; *Hagemann*, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, § 5 Rz. 301.

⁴⁸⁹ EWR-Staaten qualifizieren nur, sofern sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der EU über eine mit der RL 2010/24/EU vorgesehenen Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben (Art. 5 Abs. 2 Unterabsatz 2 ATAD).

⁴⁹⁰ *Benecke/Staats*, in: Die Körperschaftsteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 46c; *Hagemann*, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018, § 5 Rz. 302.

⁴⁹¹ *Benecke/Staats*, in: Die Körperschaftsteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 613.

qualifizieren nicht,⁴⁹² obwohl nach Art. 5 Abs. 2 ATAD das Recht auf eine Teilzahlungsmöglichkeit für Entstrickungsvorgänge innerhalb der EU und des EWR⁴⁹³ vorsieht. Insofern bleibt § 4g EStG hinter den Vorgaben von Art. 5 Abs. 2 ATAD zurück und muss entsprechend auf Entstrickungsvorgänge innerhalb des EWR erweitert werden.⁴⁹⁴

Die Bildung des Ausgleichspostens setzt einen weder form- noch fristgebundenen, aber unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen voraus (§ 4g Abs. 1 EStG).⁴⁹⁵ Für jedes Wirtschaftsjahr muss das Antragsrecht einheitlich für sämtliche Wirtschaftsgüter ausgeübt werden (§ 4g Abs. 1 Satz 3 EStG).⁴⁹⁶ Der Ausgleichsposten bemisst sich nach der Differenz zwischen Buchwert und gemeinem Wert am Tag der Entstrickung.⁴⁹⁷

Der Ausgleichsposten ist im Normalfall im Wirtschaftsjahr seiner Bildung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren linear zu jeweils einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen (§ 4g Abs. 2 Satz 1 EStG).⁴⁹⁸ Ausnahmsweise kommt es zur Sofortbesteuerung, nämlich (1.) wenn das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen ausscheidet (z. B. Veräußerung oder Untergang des Wirtschaftsguts)⁴⁹⁹, (2.) wenn das Wirtschaftsgut aus der Besteuerungshoheit der EU-Mitgliedstaaten ausscheidet (z. B. Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer Betriebsstätte außerhalb der EU) oder (3.) wenn die stillen Reserven des Wirtschaftsguts im Ausland

⁴⁹² Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 4g EStG Rz. 18; Wied, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG/KStG/GewStG, 2014, § 4g EStG Rz. 8; Heinicke, in: Schmidt, 2018, § 4g EStG Rz. 2., Lange, StuW 2007, 259 (261); Wied, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG/KStG/GewStG, 2014, § 4g EStG Rz. 3.

⁴⁹³ EWR-Staaten qualifizieren nur, sofern sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der EU über eine mit RL 2010/24/EU vorgesehenen Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben (Art. 5 Abs. 2 Unterabsatz 2 ATAD)..

⁴⁹⁴ So auch: Lüdicker/Oppel, DB 2016, 549 (552); Eilers/Oppel, IStR 2016, 312 (315); Oppel, IStR 2016, 797 (801); Müller/Wohlhöfner, IWB 2016, 665 (667).

⁴⁹⁵ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 4g EStG Rz. 20.

⁴⁹⁶ Die einheitliche Ausübung ist auf sämtliche Wirtschaftsgüter der jeweiligen Betriebsstätte bezogen; nicht auf sämtliche Betriebsstätten des Steuerpflichtigen (BT-Drs. 16/3369, 5; Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 4g EStG Rz. 24 mit dem Hinweis, § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG stelle insoweit auf die Zuordnung zu einer Betriebsstätte ab. Siehe auch Wied, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG/KStG/GewStG, 2014, § 4g EStG Rz. 10; Förster, DB 2007, 72 (75); Reiter, Besteuerung stiller Reserven, 2011, S. 121; im Rahmen von § 12 KStG Mössner, in: Mössner/Seeger, KStG, 2016, § 12 KStG Rz. 394).

⁴⁹⁷ Wied, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG/KStG/GewStG, 2014, § 4g EStG Rz. 12; Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, 2015, § 4g EStG Rz. 22.

⁴⁹⁸ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 4g EStG Rz. 30.

⁴⁹⁹ Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 4g EStG Rz. 3; Crezelius, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, 2013, § 4g EStG Rz. 12; Heinicke, in: Schmidt, EStG, 2018, § 4g EStG Rz. 11.

aufgedeckt werden oder in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts hätten aufgedeckt werden müssen (§ 4g Abs. 2 Satz 2 Nr. 1-3 EStG). In diesem Kontext ist auch die Beendigung des Zahlungsaufschubs gemäß Art. 5 Abs. 4 ATAD in Fällen vorgesehen, in denen die effektive Einziehung der Steuer bedroht ist. Diese Fälle fasste der Richtliniengeber allerdings in fünf Fallgruppen zusammen (Art. 5 Abs. 4 Unterabsatz 1 lit. a) bis lit. e)). Auf die Fallgruppen Insolvenz oder Abwicklung des Steuerpflichtigen (Art. 5 Abs. 4 lit. d) ATAD) und Zahlungsverzug des Steuerpflichtigen (Art. 5 Abs. 4 lit. e) ATAD) nimmt § 4g EStG keinen Bezug. Ferner muss der Gesetzgeber spiegelbildlich zur Anwendungsbereichserweiterung des § 4g EStG auf ERW-Staaten, einen Zuzug in EWR-Staaten, mit denen ein entsprechendes Abkommen geschlossen wurde, ebenfalls von der Anordnung der Sofortbesteuerung nach § 4g Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG ausnehmen. Insofern bleibt § 4g EStG hinter den Vorgaben der ATAD zurück und muss entsprechend angepasst werden.

Der Wortlaut des § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG knüpft die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten zu bilden, an ein Wirtschaftsgut („[...] Wert *eines* Wirtschaftsguts [...]“). Demzufolge besteht die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten zu bilden nicht für eine Sachgesamtheit (z. B. Betrieb, Teilbetrieb oder Transferpaket im Rahmen einer Funktionsverlagerung), sondern nur für einzelne Wirtschaftsgüter. Der etwa im Rahmen einer Funktionsverlagerung übertragene funktionsbezogene Geschäfts- oder Firmenwert (als Differenz zwischen Wert des Transferpakets und der Summe der Fremdvergleichswerte der übertragenen Vermögenswerte) ist kein Wirtschaftsgut und infolgedessen ist § 4g EStG insoweit nicht anwendbar,⁵⁰⁰ obwohl Art. 5 Abs. 2 lit. d) ATAD das Recht auf eine Teilzahlungsmöglichkeit auch in Bezug auf die Verlegung der von einer Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit innerhalb der EU und des EWR⁵⁰¹ vorsieht. Insofern bleibt § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG hinter den Vorgaben von Art. 5 Abs. 2 ATAD zurück und muss entsprechend angepasst werden.

Für den Fall, dass das Wirtschaftsgut innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer zurückgeführt wird (spätestens jedoch vor Ablauf von fünf Jahren nach Entstrickung), ist (1.) der entsprechende

⁵⁰⁰ Ditz, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2018, S. 334, Rz. 6.94.

⁵⁰¹ EWR-Staaten qualifizieren nur, sofern sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der EU über eine mit RL 2010/24/EU vorgesehenen Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben (Art. 5 Abs. 2 Unterabsatz 2 ATAD).

Ausgleichsposten gewinnneutral aufzulösen und (2.) das Wirtschaftsgut mit den fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen, erhöht um zwischenzeitlich gewinnerhöhend berücksichtigte Auflösungsbeträge und um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückführungswert und dem Buchwert im Zeitpunkt der Rückführung; höchstens mit dem gemeinen Wert (§ 4g Abs. 3 Satz 1 EStG). Die Verstrickungsregelung in § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 2 EStG ist durch diese spezielle Regelung zur Bestimmung des Rückführungswerts (§ 4g Abs. 3 Satz 1 EStG) suspendiert.⁵⁰² Eine Rückführung nach Ablauf von fünf Jahren lässt den Ausgleichsposten unberührt; das Wirtschaftsgut ist dann mit dem Einlagewert anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 8, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG).⁵⁰³ Im Umkehrschluss ergibt sich, dass andere Sachverhalte, die eine Rückübertragung von Besteuerungsgegenständen betreffen, als neue Entstrickungssachverhalte zu behandeln sind.

Schließlich unterliegt der Steuerpflichtige besonderen Mitwirkungspflichten. So hat er der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich die Entnahme oder ein Ereignis nach § 4g Abs. 2 EStG anzuzeigen (§ 4g Abs. 5 Satz 1 EStG). Eine Verletzung dieser Anzeigepflicht oder der Aufzeichnungs- oder sonstigen Mitwirkungspflichten führt zu einer gewinnerhöhenden Auflösung des Ausgleichspostens (§ 4g Abs. 5 EStG).

Paragraf 4g EStG sieht weder eine Verzinsung noch eine Sicherheitsleistung vor. Beides wäre auch aufgrund der konzeptionellen Ausgestaltung des § 4g EStG (Streckung der Versteuerung durch die Bildung eines Ausgleichspostens) nicht möglich. Insofern ist darauf hinzuweisen, dass ATAD weder eine Verpflichtung der Mitgliedsstaaten zur Erhebung von Zinsen noch zur Erhebung einer Sicherheitsleistung begründet. Das ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 3 Unterabsatz 1 ATAD, in dem es heißt: „[...] so *können* [...] Zinsen erhoben werden“ bzw. Art. 5 Abs. 3 Unterabsatz 2 ATAD, in dem es heißt: „[...] *kann* der Zahlungsaufschub [...] von einer Sicherheitsleistung des Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden“.

2. Stundung bei fiktiver Betriebsaufgabe (§ 36 Abs. 5 EStG)

Paragraf 36 Abs. 5 EStG eröffnet dem Steuerpflichtigen in Fällen der fiktiven Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3a EStG) – unter bestimmten Voraussetzungen – ein antragsgebundenes Wahlrecht,

⁵⁰² Benecke/Staats, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Körperschaftssteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 69.

⁵⁰³ Crezelius, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, 2013, § 4g EStG Rz. 15.

statt den Aufgabegewinn oder den durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart erzielten Übergangsgewinn sofort zu versteuern, die Steuer in fünf gleichen Jahresraten zu entrichten.⁵⁰⁴ Diese Stundung bewirkt das Hinausschieben der Fälligkeit der festgesetzten Steuer, da technisch in den von § 16 Abs. 3a EStG erfassten Fällen die Bildung eines Ausgleichspostens i. S. d. § 4g EStG nicht möglich ist (es wird nach dem Zeitpunkt der fiktiven Betriebsaufgabe kein laufender Gewinn mehr ermittelt).⁵⁰⁵ Die Stundungsregel des § 36 Abs. 5 EStG ist auch auf Körperschaften anwendbar (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG). Paragraf 36 Abs. 5 EStG ermöglicht indes nicht auch die Stundung der Gewerbesteuer.⁵⁰⁶ Wird die Gewerbesteuer als eine Art „zweite lokale Körperschaftsteuer“ betrachtet und daraus gefolgert, dass die Regelungen der deutschen Gewerbesteuer soweit vom Anwendungsbereich der ATAD erfasst sind, als die Regelungen des deutschen Entstrickungskonzepts für unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte mit deutscher Betriebsstätte gewerbesteuerliche Folgen haben (z. B. § 7 Satz 1 GewStG),⁵⁰⁷ bleibt § 36 Abs. 5 EStG mit Blick auf die nicht gestundete Gewerbesteuer hinter den Vorgaben der ATAD zurück. Der Gesetzgeber muss daher eine entsprechende gewerbesteuerliche Regelung schaffen.

Während in den Anwendungsbereich des § 4g EStG nur unbeschränkt Steuerpflichtige und Fälle mit Bezug zum EU-Ausland fallen, ist eine Stundung nach § 36 Abs. 5 EStG auch bei Bestehen einer beschränkten Steuerpflicht möglich. Darüber hinaus erfasst § 36 Abs. 5 EStG auch Sachverhalte mit Bezug zu EWR-Staaten. Insofern entspricht § 36 Abs. 5 EStG – anders als § 4g EStG – den Vorgaben der ATAD.

Paragraf 36 Abs. 5 Satz 3 EStG ordnet an, dass die Jahresraten nicht zu verzinsen sind. Insofern ist darauf hinzuweisen, dass ATAD keine Verpflichtung der Mitgliedsstaaten zur Erhebung von Zinsen begründet. Das ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 3 Unterabsatz 1 ATAD, wo es heißt: „[...] so können [...] Zinsen erhoben werden“. Die Forderung einer Sicherheit gemäß

⁵⁰⁴ Die Regelung verdrängt § 222 AO im Wege der Spezialität (*Ettlich*, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG/KStG/GewStG, 2014, § 36 EStG Rz. 45. Nach *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 36 EStG Anm. J 10-6 stellt § 36 Abs. 5 EStG einen gesetzlich geregelten Fall der Stundung i. S. d. § 222 AO dar).

⁵⁰⁵ *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 36 EStG Anm. J 10-4.

⁵⁰⁶ *Benecke/Staats*, in: Die Körperschaftsteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 642.

⁵⁰⁷ *Hey*, StuW 2017, 248 (253).

§ 222 Satz 2 AO ist in Fällen des § 36 Abs. 5 EStG möglich. Allerdings ist in diesem Kontext § 222 Satz 2 AO dahingehend richtlinienkonform auszulegen, dass eine Sicherheitsleistung nicht verlangt werden kann, wenn das im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder der Betriebsstätte geltende Recht die Möglichkeit vorsieht, die Steuerschuld bei einem anderen Steuerpflichtigen einzuziehen, der Mitglied derselben Gruppe und in diesem Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist (Art. 5 Abs. 3 Unterabsatz 3 ATAD).

Die Stundungsregelung des § 36 Abs. 5 EStG setzt einen weder form- noch fristgebundenen Antrag des Steuerpflichtigen voraus.⁵⁰⁸ Weiterhin müssen die Wirtschaftsgüter einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen (erfasst werden unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige) in einem Staat innerhalb der EU oder auch des EWR zuzurechnen sein.⁵⁰⁹ Der Aufnahmestaat muss Amts- und Beitreibungshilfe leisten.⁵¹⁰

Paragraf 5 Abs. 5 Satz 4 EStG sieht die Beendigung der Stundung vor, wenn der Betrieb oder Teilbetrieb während der Stundung eingestellt, veräußert oder in Staaten außerhalb der EU oder des EWR verlegt wird. In diesem Kontext ist auch die Beendigung des Zahlungsaufschubs gemäß Art. 5 Abs. 4 ATAD vorgesehen, wenn die effektive Einziehung der Steuer bedroht ist. Diese Fälle fasste der Richtliniengeber allerdings in fünf Fallgruppen zusammen (Art. 5 Abs. 4 Unterabsatz 1 lit. a) bis lit. e)). Auf die Fallgruppen ‚Insolvenz‘ oder ‚Abwicklung des Steuerpflichtigen‘ (Art. 5 Abs. 4 lit. d) ATAD) und ‚Zahlungsverzug des Steuerpflichtigen‘ (Art. 5 Abs. 4 lit. e) ATAD) von § 5 Abs. 5 Satz 4 EStG kein ausdrücklicher Bezug genommen. Insofern bleibt auch § 5 Abs. 5 Satz 4 EStG hinter den Vorgaben der ATAD zurück und ist entsprechend durch eine gesetzgeberische Maßnahme anzupassen.

⁵⁰⁸ *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 36 EStG Anm. J 10-6; *Zimmermann*, in: Lademann, EStG, 2018, § 36 EStG Rz. 173; *Ettlich*, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG/KStG/GewStG, 2014, § 36 EStG Rz. 263. *Tormöhlen*, in: Korn/Carle/Stahl/Strahl, EStG-Kommentar, 2014, § 36 EStG Rz. 72.

⁵⁰⁹ *Gosch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, 2013, § 36 EStG Rz. 28; *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015, § 36 EStG Anm. J 10-6.

⁵¹⁰ Amtshilfe entsprechend oder i. S. d. Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 2 des EU-Amtshilfegesetzes und gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung i. S. d. Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsakts (§ 36 Abs. 5 Satz 1 EStG).

3. Einkünftekorrektur

Auf der Ebene der Steuereinzahlung ordnet § 1 Abs. 5 Satz 6 AStG an, dass die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten nach § 4g EStG zu bilden, nicht eingeschränkt wird. Auf § 36 Abs. 5 EStG, der in Fällen einer fiktiven Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3a EStG) die Möglichkeit einer Stundung vorsieht, wird hingegen nicht Bezug genommen. Das bedeutet, dass in Fällen des § 12 Abs. 1 KStG die Belastungsfolgen einer Sofortbesteuerung nach Maßgabe der Ausgleichspostenmethode (§ 4g EStG) gemildert werden, auch soweit der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 5 AStG eröffnet ist. Soweit jedoch die Besteuerungsfolgen des § 12 Abs. 1 KStG hinter den Folgen einer Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 § 1 Abs. Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 AStG) zurückbleiben (z. B. in Fällen, in denen der fremdübliche Verrechnungspreis höher ist als der gemeine Wert), oder in Fällen des § 16 Abs. 3a EStG kann kein Ausgleichsposten (§ 4g EStG) gebildet werden.⁵¹¹

D. Unmittelbare Geltung zugunsten des Steuerpflichtigen

I. Unmittelbare Anwendbarkeit des Zahlungsaufschubs gemäß Art. 5 Abs. 2 ATAD

Es stellt sich die Frage, inwiefern sich Steuerpflichtige bei Entstrickungssachverhalten, die in den Anwendungsbereich der ATAD fallen, unmittelbar auf die Richtlinie berufen könnten, wenn der Gesetzgeber die Umsetzungsfrist verstreichen lässt, ohne die Vorgaben der ATAD zur Abmilderung der Belastungsfolgen einer Sofortbesteuerung richtlinienkonform umzusetzen.

Richtlinien nach Art. 288 Abs. 3 AEUV bedürfen der Umsetzung in nationales Recht, jedoch kann sich ein Steuerpflichtiger nach den allgemeinen europarechtlichen Regeln auf eine unmittelbare Anwendung einer Richtlinie berufen, wenn diese nicht fristgerecht oder fehlerhaft umgesetzt worden ist (Direktwirkung von Richtlinien).⁵¹² Nach der ständigen EuGH-Rechtsprechung ist es für eine unmittelbare Berufung auf eine Richtlinie ausreichend und erforderlich, dass die

⁵¹¹ Ditz, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2018, S. 334, Rz. 6.217.

⁵¹² EuGH, Urteil vom 4.12.1974, Rs. 41/74, *van Duyn*, Slg. 1974, I-1337, Rz. 12; EuGH, Urteil vom 5.4.1979, Rs. 148/78, *Ratti*, Slg. 1979, I-1629, Rz. 18 ff.; EuGH, Urteil vom 19.1.1982, Rs. 8/81, *Becker*, Slg. 1982, Rz. 21; *Schröder*, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 288 AEUV Rz. 12.

Richtlinie (1.) nicht fristgerecht oder fehlerhaft umgesetzt ist,⁵¹³ (2.) sie begünstigend wirkt,⁵¹⁴ (3.) sie inhaltlich hinreichend genau formuliert und (4.) unbedingt ist.⁵¹⁵ Die Vorschrift einer Richtlinie muss also so konkret formuliert sein, dass sie als Entscheidungsgrundlage dienen kann.⁵¹⁶ Außerdem dürfen den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung keine Wahlmöglichkeiten eröffnet sein.⁵¹⁷

Der Richtliniengeber hat Art. 5 Abs. 2 ATAD ausdrücklich so formuliert, dass der Steuerpflichtige „[...] das Recht [erhält], die Zahlung einer Steuer auf die entstandene Wertsteigerung oder einer Wegzugsteuer nach Absatz 1 durch Teilzahlungen, die über fünf Jahre erfolgen, aufzuschieben [...]“, wenn die entsprechenden normierten Voraussetzungen erfüllt sind. Daher wären die Voraussetzungen der Direktwirkung von Richtlinien bei Art. 5 Abs. 2 ATAD im Fall einer nicht fristgerechten oder fehlerhaften Umsetzung erfüllt. Dies führt dazu, dass kollidierendes nationales Recht unanwendbar würde und stattdessen die entsprechende Vorschrift der Richtlinie – Art. 5 Abs. 2 ATAD – zur Anwendung käme.⁵¹⁸ Dies könnte dann etwa dazu führen, dass die Einschränkungen des Tatbestands von § 4g EStG und § 36 Abs. 5 EStG überwunden würden.

In persönlicher Hinsicht ist die Anwendung des § 4g EStG i. V. m § 12 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 KStG auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften beschränkt. Die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG bei Übertragung von Vermögenswerten einer inländischen Betriebsstätte an den ausländischen Hauptsitz oder an eine andere ausländische Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 lit. b) ATAD) ist demnach gesetzlich nicht vorgesehen, obwohl nach Art. 5 Abs. 2 ATAD das Recht auf eine Teilzahlungsmöglichkeit der entstrickungsbedingten Steuer über fünf

⁵¹³ EuGH, Urteil vom 22.6.1989 - RS. 103/88 - Costanzo, Slg. 1989, 1861 Rz. 29.

⁵¹⁴ EuGH, Urteil vom 11.6.1987 - RS. 14/86 - Pretore di Salò, Slg. 1987, 2545 Rz. 19; vom 8.10.1987 - RS. 80/86 - Kolpinghuis, Slg. 1987, 3969 Rz. 9 f., 13; vom 26.9.1996 - RS. C-168/95 - Arcaro, Slg. 1996, I-4705 Rz. 3 f.; vom 3.5.2005 - RS. C-387/02 u.a. - Berlusconi, Slg. 2005, I-3565 Rz. 74; Schröder, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 288 AEUV Rz. 115.

⁵¹⁵ EuGH, Urteil vom 4.12.1974, Rs. 41/74, *van Duyn*, Slg. 1974, I-1337, Rz. 12; EuGH, Urteil vom 5.4.1979, Rs. 148/78, *Ratti*, Slg. 1979, I-1629, Rz. 18; EuGH, Urteil vom 19.1.1982, Rs. 8/81, *Becker*, Slg. 1982, Rz. 25.

⁵¹⁶ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 2017, Art. 288 AEUV Rz. 147; Schröder, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 288 AEUV Rz. 18.

⁵¹⁷ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 2017, Art. 288 AEUV Rz. 146; Schröder, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 288 AEUV Rz. 109.

⁵¹⁸ *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 2017, Art. 288 AEUV Rz. 166; Schröder, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 288 AEUV Rz. 119.

Jahre für Entstrickungsvorgänge innerhalb der EU oder des EWR⁵¹⁹ vorgesehen ist. Insofern könnten sich beschränkt Steuerpflichtige nach den Grundsätzen der Direktwirkung von Richtlinien auf die unmittelbare Geltung des Art. 5 Abs. 2 ATAD berufen.

Paragraf 4g EStG eröffnet ferner nur die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten hinsichtlich der stillen Reserven an abnutzbaren oder nicht abnutzbaren materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zu bilden. Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ist der Anwendungsbereich des § 4g EStG nicht eröffnet, obwohl sich nach Art. 5 Abs. 2 ATAD das Recht auf eine Teilzahlungsmöglichkeit ohne Einschränkung auf alle im Rahmen des Entstrickungsvorgangs übertragenen Vermögenswerte bezieht. Weder die Bezugnahme auf Wirtschaftsgüter statt Vermögenswerte noch der Ausschluss des Umlaufvermögens von der Möglichkeit, einen Ausgleichsposten zu bilden, ist mit Art. 5 Abs. 2 ATAD vereinbar. Daher könnten Steuerpflichtige in Sachverhalten, in denen es um Besteuerungsgegenstände des Umlaufvermögens geht, Art. 5 Abs. 2 ATAD nach den Grundsätzen der Direktwirkung von Richtlinien zur Anwendung bringen.

Die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten nach § 4g EStG zu bilden, besteht darüber hinaus nur, wenn Wirtschaftsgüter durch den Entstrickungsvorgang einer Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der EU zugeordnet werden. Betriebsstätten in EWR-Staaten qualifizieren nicht, obwohl Art. 5 Abs. 2 ATAD das Recht auf eine Teilzahlungsmöglichkeit für Entstrickungsvorgänge innerhalb der EU und des EWR⁵²⁰ vorsieht. Steuerpflichtige könnten sich daher in Sachverhalten, die Entstrickungsvorgänge in Bezug auf entsprechend qualifizierende EWR-Staaten zum Gegenstand haben, nach den Grundsätzen der Direktwirkung von Richtlinien unmittelbar auf Art. 5 Abs. 2 ATAD berufen.

Außerdem knüpft der Wortlaut des § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten zu bilden, an ein Wirtschaftsgut („[...] Wert *eines* Wirtschaftsguts [...]“). Demzufolge

⁵¹⁹ EWR-Staaten qualifizieren nur, sofern sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der EU über eine mit der RL 2010/24/EU vorgesehene Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben (Art. 5 Abs. 2 Unterabsatz 2 ATAD).

⁵²⁰ EWR-Staaten qualifizieren nur, sofern sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der EU über eine mit der RL 2010/24/EU vorgesehene Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben (Art. 5 Abs. 2 Unterabsatz 2 ATAD).

besteht die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten zu bilden, nicht für eine Sachgesamtheit (z. B. Betrieb, Teilbetrieb oder Transferpaket im Rahmen einer Funktionsverlagerung), sondern nur für einzelne Wirtschaftsgüter. Der Geschäfts- oder Firmenwert ist kein eigenständiges Wirtschaftsgut und infolgedessen ist § 4g EStG insoweit nicht anwendbar, obwohl Art. 5 Abs. 2 lit. d) ATAD das Recht auf eine Teilzahlungsmöglichkeit auch in Bezug auf die Verlegung der von einer Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit innerhalb der EU und des EWR vorsieht. Insofern können sich Steuerpflichtige nach den Grundsätzen der Direktwirkung von Richtlinien unmittelbar auf Art. 5 Abs. 2 ATAD berufen.

Ferner ermöglicht § 36 Abs. 5 EStG keine Stundung der Gewerbesteuer. Steuerpflichtige könnten sich hinsichtlich der Stundung der Gewerbesteuer nach den Grundsätzen der Direktwirkung von Richtlinien unmittelbar auf Art. 5 Abs. 2 ATAD berufen, wenn die Gewerbesteuer als eine Art „zweite lokale Körperschaftsteuer“ betrachtet und daraus gefolgert wird, dass die Regelungen der deutschen Gewerbesteuer soweit vom Anwendungsbereich der ATAD erfasst sind, als die Regelungen des deutschen Entstrickungskonzepts für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte und beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte mit deutscher Betriebsstätte gewerbesteuerliche Folgen haben (z. B. § 7 Satz 1 GewStG).⁵²¹

Schließlich ordnet § 1 Abs. 5 Satz 6 AStG auf der Ebene der Steuereinzahlung an, dass die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten nach § 4g EStG zu bilden, nicht eingeschränkt wird. Auf § 36 Abs. 5 EStG, der in Fällen einer fiktiven Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3a EStG) die Möglichkeit einer Stundung vorsieht, wird hingegen nicht Bezug genommen. Das bedeutet, dass in Fällen des § 12 Abs. 1 KStG die Belastungsfolgen einer Sofortbesteuerung nach Maßgabe der Ausgleichspostenmethode (§ 4g EStG) gemildert werden, auch soweit der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 5 AStG eröffnet ist. Soweit jedoch die Besteuerungsfolgen des § 12 Abs. 1 KStG hinter den Folgen einer Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 § 1 Abs. Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 AStG) zurückbleiben (z. B. in Fällen, in denen der fremdübliche Verrechnungspreis höher ist als der gemeine Wert) oder in Fällen des § 16 Abs. 3a EStG, kann kein Ausgleichsposten (§ 4g EStG) gebildet werden. Insoweit bleibt das deutsche Steuerrecht hinter den Vorgaben von Art. 5 Abs. 2 ATAD

⁵²¹ Hey, StuW 2017, 248 (253).

zurück und der Steuerpflichtige kann sich nach den Grundsätzen der Direktwirkung von Richtlinien unmittelbar auf die Richtlinie berufen.

II. Stundung (§ 222 AO)

Das deutsche Steuerrecht hält bereits allgemein Möglichkeiten bereit, um die Befriedigung eines rechtmäßigen – insbesondere der Höhe nach nicht bestrittenen – und fälligen Steueranspruchs zeitlich zu verzögern. In diesem Kontext stellt sich die Frage, inwiefern die aus dem Anwendungsbereich von § 4g EStG und § 36 Abs. 5 EStG ausgeschlossenen Fälle (z. B. der Wegzug von Körperschaften in Drittstaaten nach § 12 Abs. 3 KStG und – zumindest prinzipiell – Einkünftekorrekturfälle nach § 1 Abs. 5 AStG) in den Anwendungsbereich der Stundung (§ 222 AO) fallen können.

Aus der unterschiedlichen Natur der beiden Vorschriften (§ 4g EStG setzt auf Gewinnermittlungsebene an, während § 36 Abs. 5 EStG eine spezielle Stundungsregelung enthält) ergibt sich, dass eine Stundung nach § 222 AO ausgeschlossen ist, sofern der Anwendungsbereich des im Wege der Spezialität vorgehenden § 36 Abs. 5 EStG eröffnet ist (d. h. für Fälle einer fiktiven Betriebsaufgabe). Paragraf 4g EStG ist indes technisch nicht als besondere Stundungsregelung ausgestaltet, sondern ermöglicht lediglich im wirtschaftlichen Ergebnis eine Stundungswirkung i. S. einer Ratenzahlung durch die ratierliche Auflösung eines speziellen Ausgleichpostens. Demnach verdrängt § 4g EStG nicht prinzipiell die Stundung nach § 222 AO; vielmehr dürfte eine Stundung nach § 222 AO praktisch neben der Anwendung des § 4g EStG nicht in Betracht kommen, da Tatbestandsvoraussetzung einer Stundung i. S. d. § 222 AO eine erhebliche Härte ist, die in der Sofortbesteuerung liegen müsste. An dieser erheblichen Härte dürfte es jedoch fehlen, soweit der § 4g EStG anwendbar ist und eine Streckung der Steuerbelastung ermöglicht.

Auch in nicht von besonderen Milderungsvorschriften erfassten Fällen kann in einem Entstrickungssachverhalt eine erhebliche Härte i. S. einer Stundung nach § 222 AO vorliegen (z. B. beim Wegzug von Körperschaften in Drittstaaten nach § 12 Abs. 3 KStG und – zumindest prinzipiell – in Einkünftekorrekturfällen nach § 1 Abs. 5 AStG). In sachlicher Hinsicht erscheint eine Stundung nach § 222 AO prinzipiell geeignet, auch in nicht von besonderen Milderungsvorschriften erfassten Entstrickungsfällen etwa eine europarechtskonforme Milderung der Belas-

tungswirkung herbeizuführen, die von einer Sofortbesteuerung ausgeht. Einer Gefährdung des Steueranspruchs durch die Stundung kann wirksam durch Nebenbestimmungen begegnet werden (Befristung, Bedingung, Widerrufsvorbehalt, Auflage sowie dem Vorbehalt der nachträglichen Aufnahme, Änderung oder Ergänzung einer Auflage, § 120 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 AO).

Mit Blick auf die Stundungsvoraussetzungen stellt sich die Frage nach dem Vorliegen einer erheblichen Härte durch Abwägung der Interessen des Steuergläubigers an einer gesetzeskonformen, vollständigen und gleichmäßigen Steuereinzahlung und des Interesses des Steuerpflichtigen an einem Aufschub der Fälligkeit aufgrund persönlicher (d. h. nach Maßgabe seiner persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse) oder sachlicher Billigkeitsgründe (d. h. eines sonst den besonderen Umständen des Einzelfalls unangemessenen Ergebnisses der Fälligkeitsregelungen des Gesetzes).⁵²²

Persönliche Billigkeitsgründe ergeben sich aus den individuellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen (z. B. wenn der Steuerpflichtige durch die Steuerzahlung in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten würde). Demgegenüber knüpfen sachliche Billigkeitsgründe an rein objektive Umstände an (d. h. solche Umstände, die gerade nicht in den individuellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen begründet sind).⁵²³

Bei der Frage nach dem Vorliegen von sachlichen Billigkeitsgründen im Kontext der Entstrickungsbesteuerung ist der allgemein anerkannte Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung maßgeblich.⁵²⁴ Gemäß diesem Grundsatz müssen alle Träger der öffentlichen Gewalt der Mitgliedstaaten (d. h. einschließlich der Finanzverwaltung und der Gerichte) das jeweilige Recht der Mitgliedstaaten im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie auslegen und zwar unter voller Ausschöpfung des Beurteilungsspielraums, den das nationale Recht einräumt, und in Übereinstimmung mit den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts.⁵²⁵ Die Mitgliedstaaten sind

⁵²² Rüskens, in Klein, AO, 2018, § 222 Rz. 19

⁵²³ Rüskens, in Klein, AO, 2018, § 222 Rz. 30.

⁵²⁴ Seit EuGH, Urteil vom 10.4.1984, Rs. 14/83, *von Colson Kamann*, Slg. 1984, I-1891, ist der Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung in der ständigen Rechtsprechung des EuGH anerkannt.

⁵²⁵ Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2016, Art. 288 AEUV, Rz. 77 mit Verweis auf: EuGH, Urteil vom 10.4.1984, Rs. 14/83, *von Colson Kamann*, Slg. 1984, I-1891; a. A. wohl nur Scherzberg, Jura 1993, 225 (231 f.).

jedoch erst zur richtlinienkonformen Auslegung von nationalem Recht verpflichtet, wenn die entsprechende Umsetzungsfrist der Richtlinie abgelaufen ist, wobei es aus Sicht des Unionsrechts zulässig ist, schon vor Ablauf der Umsetzungsfrist mit der richtlinienkonformen Auslegung zu beginnen.⁵²⁶ Das heißt, spätestens mit Ablauf der Umsetzungsfrist für Art. 5 ATAD wären nach der hier vertretenen Auffassung sachliche Billigkeitsgründe als Voraussetzung einer Stundung nach § 222 AO anzunehmen, wenn nur so dem Milderungskonzept des Art. 5 Abs. 2 ATAD in Entstrickungssachverhalten in europarechtskonformer Weise zur Geltung verholfen werden kann.⁵²⁷

Ferner stellt sich die Frage nach dem Vorliegen von sachlichen Billigkeitsgründen im Kontext der Entstrickungsbesteuerung auch mit Blick auf das deutsche Verfassungsrecht. So hatte der BFH die unterschiedliche Behandlung von Sachverhalten innerhalb der EU und des EWR einerseits und Sachverhalten mit Bezug zu Drittstaaten andererseits mit Blick auf Art. 3 GG kritisch betrachtet.⁵²⁸ Daher stellt sich des Weiteren die Frage, ob sich hieraus ein allgemeiner Grundsatz ableiten lässt, der besagt, dass Deutschland den Anwendungsbereich seines Steuerrechts nicht auf Sachverhalte mit Bezug zur EU oder zum EWR beschränken darf, sondern Drittstaatsverhältnisse prinzipiell gleich behandeln muss, sofern eine Ungleichbehandlung der Drittstaatsverhältnisse nicht besonders gerechtfertigt ist.⁵²⁹ Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten.

E. Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG)

Am 10.12.2019 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) einen Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) vorgelegt.⁵³⁰ Zu einer Umsetzung des ATADUmsGE v. 10.12.2019 kam es nicht.

⁵²⁶ Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2016, Art. 288 AEUV, Rz. 80 mit Verweis auf EuGH, Urteil vom 27.10.2005, Rs. C-212/04, *Adeneler*, Slg. 2006, I-6057; a. A. Ehrlicke, EuZW 1999, 553 (557).

⁵²⁷ Die Mitgliedsstaaten sind verpflichtet, bis zum 31.12.2019 die zur Durchführung der Entstrickungsbesteuerung nach Maßgabe von Art. 5 ATAD erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen und ab 1.1.2020 anzuwenden (Art. 11 Abs. 5 Unterabsatz 1 und Unterabsatz 2 ATAD).

⁵²⁸ BFH, vom 13.7.2016, VIII R 47/13, BFH/NV 2016, 1831; *Benecke/Staats*, Einlagenrückgewähr bei Sachauschüttungen, IStR 2016, 893 (893 ff.); *Meilicke/Scholz*, DB 2017, 871 (871 f.).

⁵²⁹ *Benecke/Staats*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Körperschaftssteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 35a.

⁵³⁰ Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsGE) v. 10.12.2019) abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzes_texte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/ATADUmsG/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=5], Abruf vom 3.1.2021.

Stattdessen hat das BMF am 24.3.2020 einen aktualisierten Referentenentwurf für ein ATADUmsG veröffentlicht,⁵³¹ der seinerseits, soweit ersichtlich, am 17.11.2020 in einen nochmals überarbeiteten Gesetzesentwurf für ein ATADUmsG mündete.⁵³² Das formelle Gesetzgebungsverfahren wurde bisher, soweit ersichtlich, immer noch nicht eingeleitet. Ferner folgte der Bundesrat dem Vorschlag nicht, die Umsetzung der Vorgaben der ATAD aus dem ATAD-UmsG noch in das JStG 2020 zu übernehmen.⁵³³ Was in Anbetracht dessen, dass die EU-Kommission bereits am 24.1.2020 beschlossen hatte, Deutschland wegen der nicht fristgerechten Umsetzung der Vorgaben von Art. 5 ATAD eine Aufforderung nach Art. 258 AEUV zu erteilen,⁵³⁴ umso bemerkenswerter ist.⁵³⁵

Das BMF betont in den bisherigen Entwürfen des ATADUmsG,⁵³⁶ dass Deutschland bereits heute weitgehend die von der ATAD vorgegebenen Mindeststandards erfülle, aber gleichwohl in einigen Bereichen noch Anpassungsbedarf bestehe.⁵³⁷ Mit dem ATADUmsG sollten daher u.a. Vorgaben von Art. 5 ATAD in deutsches Recht umgesetzt werden. In Bezug auf Art. 5 ATAD beschränkt sich das ATADUmsGE allerdings auf (i) die Einführung einer Bewertungskorrespondenz bei Verstrickungsfällen (§§ 4, 6 EStG, § 12 KStG) und (ii) eine Anpassung der Ausgestaltung des Zahlungsaufschubs in §§ 4g, 36 Abs. 5 EStG und – soweit allerdings außerhalb des Anwendungsbereichs der ATAD – § 6 AStG.⁵³⁸

⁵³¹ *Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsGE) v. 24.03.2019)* abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzes_texte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/ATADUmsG/1-Referentenentwurf_2.pdf?__blob=publicationFile&v=2, Abruf vom 3.1.2021

⁵³² Der ATADUmsGE v. 17.11.2020 ist bisher unveröffentlicht.

⁵³³ *Möhlenkamp*, GmbHR 2020, R329.

⁵³⁴ Das Aufforderungsschreiben wurde, soweit ersichtlich, nicht veröffentlicht.

⁵³⁵ *Nr. der Vertragsverletzung: 20200024; Titel: "ATAD1 (exit tax rule – transposition of Article 5) – Council Directive (EU) 2016/1164 Anti-Tax Avoidance Directive – 2nd transposition deadline 31/12/2019"* abrufbar unter https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?typeOfSearch=false&active_only=0&noncom=0&r_dossier=&decision_date_from=01%2F01%2F2020&decision_date_to=01%2F01%2F2021&EM=DE&title=&submit=Search&lang_code=de, Abruf vom am 3.1.2021.

⁵³⁶ Die unterschiedlichen Bearbeitungsstände der Entwürfe eines ATADUmsG enthalten in Bezug auf die Umsetzung von Vorgaben von Art. 5 ATAD in deutsches Recht keine wesentlichen Unterschiede.

⁵³⁷ ATADUmsGE v. 10.12.2019, S. 1, 36.

⁵³⁸ Die Begründung des ATADUmsGE stellt klar, dass "[n]eben den auf Grund von Art. 5 ATAD erforderlichen Änderungen [...] der Gesetzesentwurf eine Vereinheitlichung der Stundungsregelungen sowie Erleichterung bei der Anwendung der Rückkehrregelung bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen im Rahmen des § 6 AStG [vorsicht]" (ATADUmsGE v. 10.12.2019, S. 36).

Zur Umsetzung der in Art. 5 Abs. 5 ATAD geregelten Bewertungskorrespondenz soll Art. 12 Abs. 1 Satz 3 KStG-E für den Fall eingefügt werden, dass es zu einer Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechtes kommt ("Entfällt die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts [...]").⁵³⁹ Grundlage für den Wertansatz ist eine Veräußerungsfiktion im Moment des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts des ausländischen Staates. Bewertungskorrespondenz soll dadurch hergestellt werden, dass § 12 Abs. 1 Satz 3 KStG-E beim Wertansatz des Wirtschaftsguts den Wert zugrunde legt, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt (höchstens jedoch den gemeinen Wert). Eine wertmäßige Obergrenze ist im Grundsatz mit Art. 5 Abs. 5 ATAD vereinbar (allerdings knüpft die ATAD an den ‚Marktwert‘ an, der vom gemeinen Wert abweichen kann, vgl. hierzu 2. Kapitel C.I.4.d)bb)(iii)). Technisch regelt § 12 Abs. 3 KStG-E nur die Veräußerungsfiktion und nicht fiktive (Wieder-) Anschaffung, welche aus § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 9 EStG-E und § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG-E folgt.⁵⁴⁰ Ferner soll zur Umsetzung von Art. 5 Abs. 5 ATAD der § 12 Abs. 1a KStG-E eingefügt werden, wonach „§ 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz, Satz 9 und 10 des Einkommensteuergesetzes [...] im Fall der Begründung des Besteuerungsrechts oder des Wegfalls einer Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts, das der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist, entsprechend [gilt].“ Begründet wird der § 12 Abs. 1a KStG-E damit, dass der Richtliniengeber die Unterscheidung zwischen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens und Wirtschaftsgütern der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft nicht kennt und es daher zur vollständigen Umsetzung der in Art. 5 Abs. 5 ATAD geregelten Bewertungskorrespondenz einer entsprechenden zusätzlichen Verweisung bedürfte.⁵⁴¹ Dementsprechend sollen in § 12 Abs. 1a KStG-E die § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 2, § 4 Abs. 1 Satz 9 und § 4 Abs. 1 Satz 10 EStG-E entsprechend angewendet werden. Wobei die Verweisung des § 12 Abs. 1a KStG-E sowohl die Begründung als auch die Verstärkung des Besteuerungsrechts erfasst.⁵⁴²

⁵³⁹ ATADUmsGE v. 10.12.2019, S. 41.

⁵⁴⁰ ATADUmsGE v. 10.12.2019, S. 55.

⁵⁴¹ ATADUmsGE v. 10.12.2019, S. 55.

⁵⁴² Lampert, in: Gosch, KStG, 2020, § 12 Rn. 123.

Da Art. 5 Abs. 2 ATAD keine Beschränkung auf unbeschränkt Steuerpflichtige, Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens oder EU-Staaten vorsieht, ist eine entsprechende Anpassung des § 4g Abs. 1 EStG vorgesehen.⁵⁴³ Der persönliche Anwendungsbereich des § 4g EStG-E soll neben unbeschränkt Steuerpflichtigen nun auch beschränkt Steuerpflichtige und das Recht einen Ausgleichsposten in Fällen zu bilden erfassen, in denen das Besteuerungsrecht zugunsten eines EWR-Staates beschränkt oder ausgeschlossen wird (wenn dieser Staat Amts- und Beihilfe leistet). Zudem wird klargestellt, dass der Ausgleichsposten auch in Fällen der passiven Entstrickung gebildet werden kann.⁵⁴⁴ Ferner soll der sachliche Anwendungsbereich des § 4g EStG-E nicht mehr nur auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beschränkt sein. Außerdem muss der Steuerpflichtige den Antrag nicht mehr einheitlich für sämtliche Wirtschaftsgüter für jedes Wirtschaftsjahr stellen.

Der Ausgleichsposten ist auch nach § 4g EStG-E weiterhin über fünf Jahre gewinnerhöhend aufzulösen. Der in Art. 5 Abs. 4 ATAD vorgesehene Katalog von Widerrufsgründen, der über die bislang in § 4g Abs. 2 Satz 2 EStG enthaltenen Widerrufsgründe hinausgeht soll nun einheitlich in § 36 Abs. 5 EStG-E geregelt werden.⁵⁴⁵ Ein Ausgleichsposten soll daher nun in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen sein, wenn ein Ereignis im Sinne des § 36 Abs. 5 Satz 4 EStG-E eintritt oder wenn ein künftiger Steueranspruch aus der Auflösung des Ausgleichspostens gefährdet erscheint und der Steuerpflichtige dem Verlangen der zuständigen Finanzbehörde auf Leistung einer Sicherheit nicht nachkommt (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG-E). § 4g Abs. 3 EStG soll ersatzlos gestrichen werden.⁵⁴⁶

Der Anwendungsbereich des § 35 Abs. 5 EStG-E auf Fälle der fiktiven Betriebsaufgabe soll unverändert bleiben aber dabei als Grundregel für die zeitliche Streckung der Besteuerung des Ent-

⁵⁴³ ATADUmsGE v. 10.12.2019, S. 42.

⁵⁴⁴ ATADUmsGE v. 10.12.2019, S. 42.

⁵⁴⁵ ATADUmsGE v. 10.12.2019, S. 43.

⁵⁴⁶ ATADUmsGE v. 10.12.2019, S. 43.

strickungsgewinns (Voraussetzungen, Widerrufsgründe, Sicherheitsleistung), auf die § 4g Abs. 2 Satz 2 EStG verweist, dienen.⁵⁴⁷

F. Ergebnis für das 2. Kapitel

In diesem 2. Kapitel stellte sich die Frage, inwiefern die deutschen Entstrickungsregelungen im Anwendungsbereich der ATAD den konkreten Vorgaben des europäischen Entstrickungskonzepts nach Inkrafttreten der ATAD genügen oder ob Anlass zur Anpassung der deutschen Entstrickungsregeln im Anwendungsbereich dieser Richtlinie besteht. Sofern der deutsche Gesetzgeber das deutsche Entstrickungskonzept nicht grundlegend reformiert, musste er nach Auffassung des Verfassers zumindest die bestehenden Entstrickungsvorschriften im Anwendungsbereich der ATAD richtlinienkonform bis zum Ablauf der Umsetzungsfrist am 31.12.2019 angepasst haben.

Der Gesetzgeber sollte zunächst klarstellen, dass eine Besteuerung einer fiktiven Liquidation (§ 12 Abs. 3 Satz 1 KStG i. V. m. § 11 KStG) nicht erfolgt, soweit es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die nach dem Wegzug weiterhin einer inländischen Betriebsstätte der Gesellschaft zuzuordnen sind, und die stillen Reserven an diesen Wirtschaftsgütern weiterhin unverändert im Inland steuerverstrickt bleiben (vgl. Wegzug in ein Drittland (§ 12 Abs. 3 KStG): 2. Kapitel C.I.4.c)).

Der deutsche Gesetzgeber muss mit Blick auf die Vorgaben des europäischen Entstrickungskonzepts nach Inkrafttreten der ATAD beim allgemeinen Entstrickungstatbestand für Körperschaften (§ 12 Abs. 1 KStG) und bei der fiktiven Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3a EStG) den Begriff ‚Wirtschaftsgut‘ durch den Begriff ‚Vermögenswert‘ ersetzen (vgl. Besteuerungsgegenstand: 2. Kapitel C.I.4.d)aa)). Ferner muss der deutsche Gesetzgeber von einer Anknüpfung an den ‚gemeinen Wert‘ abrücken und stattdessen den Fremdvergleichswert zugrunde legen. Die Verwendung eines einheitlichen Wertbegriffs im Rahmen der Entstrickungsbesteuerung ist auch mit

⁵⁴⁷ ATADUmsGE v. 10.12.2019, S. 51.

Blick auf die Bewertungskorrespondenz, die Art. 5 Abs. 5 ATAD anordnet, notwendig (vgl. Bemessungsgrundlage: 2. Kapitel C.I.4.d)bb)).

Der Wortlaut der Entstrickungsvorschriften (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG) ist dahingehend reduzierend auszulegen, dass Fälle der passiven Entstrickung nicht erfasst werden. Ein Sachverhalt, der eine passive Entstrickung zum Gegenstand hat, unterfällt grundsätzlich nicht der Entstrickungsbesteuerung. Dies steht auch mit den Vorgaben der ATAD in Einklang, da das Entstrickungskonzept der ATAD ebenfalls keine Fälle der passiven Entstrickung erfasst. Eine entsprechende gesetzgeberische Klarstellung wäre nötig (vgl. Passive Entstrickung: 2. Kapitel C.I.4.d)dd)).

Die Zuordnung eines Wirtschaftsguts bei der Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 AStG) einerseits und bei den Entstrickungsregeln (z. B. § 12 Abs. 1 KStG) andererseits sind nicht hinreichend aufeinander abgestimmt; sodass es zu abweichenden Zuordnungen kommen kann. Die Finanzverwaltung unterstellt zwar ohne weiteres, dass die Zuordnungsregeln der §§ 5 ff. BsGaV auch bei den Entstrickungsregeln anzuwenden seien, jedoch ist der Gesetzgeber aufgerufen, hier Klarheit zu schaffen (vgl. hierzu 2. Kapitel C.I.4.e)ee)).

Eine Bewertungskorrespondenz zwischen Weg- und Zuzugsstaat hinsichtlich der übertragenen Besteuerungsgegenstände, die etwa dem Gedanken von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA entspricht, wonach der Zugangsstaat im Grundsatz den Fremdvergleichspreis für den Besteuerungsgegenstand als dessen Anschaffungskosten anerkennt, ist bisher im deutschen Recht nicht vorgesehen und muss entsprechend angepasst werden (vgl. Verstrickung und Bewertungskorrespondenz: 2. Kapitel C.I.5).

Ferner ist die Ausnahmeregelung in Art. 5 Abs. 7 ATAD für vorübergehende Überführungen gegenwärtig noch nicht im deutschen Recht vorgesehen und dementsprechend durch den Gesetzgeber einzuführen (vgl. Ausnahme für vorübergehende Überführungen: 2. Kapitel C.I.6).

Paragraf 4g EStG ist entsprechend der Vorgaben von Art. 5 Abs. 2 ATAD anzupassen. Die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG bei der Übertragung von Vermögenswerten einer inländischen Betriebsstätte an den ausländischen Hauptsitz oder an eine andere ausländische

Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 lit. b) ATAD) ist gesetzlich nicht vorgesehen, obwohl nach Art. 5 Abs. 2 ATAD das Recht auf eine Teilzahlungsmöglichkeit der entstrickungsbedingten Steuer über fünf Jahre für Entstrickungsvorgänge innerhalb der EU oder des EWR⁵⁴⁸ vorgesehen ist. Weder die Bezugnahme auf Wirtschaftsgüter statt Vermögenswerte noch der Ausschluss des Umlaufvermögens von der Möglichkeit, einen Ausgleichsposten zu bilden, ist mit Art. 5 Abs. 2 ATAD vereinbar. Betriebsstätten in EWR-Staaten qualifizieren nicht nach § 4g EStG, obwohl nach Art. 5 Abs. 2 ATAD das Recht auf eine Teilzahlungsmöglichkeit für Entstrickungsvorgänge innerhalb der EU und des EWR⁵⁴⁹ vorsieht. Die Beendigung des Zahlungsaufschubs gemäß Art. 5 Abs. 4 ATAD ist in Fällen vorgesehen, in denen die effektive Einziehung der Steuer bedroht ist. Diese Fälle fasste der Richtliniengeber allerdings in fünf Fallgruppen zusammen (Art. 5 Abs. 4 Unterabsatz 1 lit. a) bis lit. e)). Auf die Fallgruppen ‚Insolvenz oder Abwicklung des Steuerpflichtigen‘ (Art. 5 Abs. 4 lit. d) ATAD) und ‚Zahlungsverzug des Steuerpflichtigen‘ (Art. 5 Abs. 4 lit. e) ATAD) wird von § 4g EStG kein Bezug genommen. Insofern bleibt § 4g EStG hinter den Vorgaben der ATAD zurück und muss entsprechend angepasst werden. Der Wortlaut des § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG knüpft die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten zu bilden, an ein Wirtschaftsgut („[...] Wert *eines* Wirtschaftsguts [...]“), obwohl Art. 5 Abs. 2 lit. d) ATAD das Recht auf eine Teilzahlungsmöglichkeit auch in Bezug auf die Verlegung der von einer Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit innerhalb der EU und des EWR vorsieht. Insofern bleibt § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG hinter den Vorgaben von Art. 5 Abs. 2 ATAD zurück und muss entsprechend angepasst werden (vgl. Ausgleichspostenmethode (§ 4g EStG); 2. Kapitel C.II.1).

Paragraf 36 Abs. 5 EStG muss auf die Fallgruppen ‚Insolvenz oder Abwicklung des Steuerpflichtigen‘ (Art. 5 Abs. 4 lit. d) ATAD) und ‚Zahlungsverzug des Steuerpflichtigen‘ (Art. 5 Abs. 4 lit. e) ATAD) Bezug nehmen und eine Stundung der Gewerbesteuer ermöglichen (vgl. Stundung bei fiktiver Betriebsaufgabe (§ 36 Abs. 5 EStG); 2. Kapitel C.II.2).

⁵⁴⁸ EWR-Staaten qualifizieren nur, sofern sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der EU über eine mit der RL 2010/24/EU vorgesehene Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben (Art. 5 Abs. 2 Unterabsatz 2 ATAD).

⁵⁴⁹ EWR-Staaten qualifizieren nur, sofern sie ein Abkommen mit dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen oder mit der EU über eine mit der RL 2010/24/EU vorgesehene Amtshilfe gleichwertige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen geschlossen haben (Art. 5 Abs. 2 Unterabsatz 2 ATAD).

Soweit jedoch die Besteuerungsfolgen des § 12 Abs. 1 KStG hinter den Folgen einer Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 § 1 Abs. Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 AStG) zurückbleiben (z. B. in Fällen, in denen der fremdübliche Verrechnungspreis höher ist als der gemeine Wert) oder in Fällen des § 16 Abs. 3a EStG, kann kein Ausgleichsposten (§ 4g EStG) gebildet werden. Der Anwendungsbereich der Milderungsvorschriften muss daher entsprechend erweitert werden (vgl. Einkünftekorrektur: 2. Kapitel C.II.3).

3. Kapitel: Ausblick

A. Einführung

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, die Vorgaben der ATAD für die Entstrickungsbesteuerung fristgemäß umzusetzen (Art. 288 Abs. 3 AEUV und Art. 4 Abs. 3 EUV).⁵⁵⁰ Das gilt ungeachtet der Kritik an den Regelungen der ATAD und die teilweise in Zweifel gezogene Primärrechtmäßigkeit (insbesondere im Hinblick auf die Harmonisierungskompetenz des Richtliniengebers). Diese Umsetzungsverpflichtung trifft den Gesetzgeber selbst dann, wenn die ATAD insgesamt oder nur die Regelung zur Entstrickungsbesteuerung rechtswidrig wäre (d. h. gegen europäisches Primärrecht verstoßen würde), da auch rechtswidrige Rechtsakte der EU wirksam sind, bis sie aufgehoben oder zurückgenommen werden und nur Rechtsakte mit extrem schweren Fehlern nichtig sein können (vgl. zur Umsetzungsverpflichtung des nationalen Gesetzgebers: 1. Kapitel C.).

In diesem Ausblick wird die Frage aufgeworfen, inwiefern durch die Einführung eines alternativen Entstrickungskonzepts für den Betriebsvermögensbereich, d. h. die Implementierung des AOA als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift (§§ 4–7i EStG), Friktionen zwischen den deutschen Entstrickungsvorschriften im Anwendungsbereich der ATAD auf der einen und deutschen Entstrickungsvorschriften auf der anderen Seite sowie den dadurch drohenden verfassungsrechtlichen Problemen entgangen werden könnte.

B. Ausblick auf ein alternatives Entstrickungsbesteuerungskonzept: Implementierung des AOA als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift

Eine alternative Regelung zum geltenden deutschen Entstrickungskonzept muss aus Sicht des Verfassers folgende Mindestkriterien erfüllen:

⁵⁵⁰ Eine Umsetzung der Vorgaben der ATAD in Bezug auf die nationale Entstrickungsbesteuerung ist durch die Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2019 umzusetzen.

- (1.) Die Vorgaben des europäischen Primär- und Sekundärrechts müssen durch die alternative Regelung gewahrt werden.
- (2.) Eine alternative Regelung muss sowohl auf der Ebene der Steuerentstehung als auch auf der Ebene der Steuererhebung zu einer echten Verbesserung des Zustands der relevanten deutschen Entstrickungsregeln führen (d. h. zu einer Vereinfachung und Systematisierung des deutschen Entstrickungskonzepts im Betriebsvermögensbereich).

Im Kontext dieser Mindestkriterien schlägt der Verfasser vor, die Besteuerung von Entstrickungssachverhalten im Betriebsvermögensbereich rechtsformunabhängig durch die Implementierung des AOA als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift (§§ 4–7i EStG) zu lösen und gleichzeitig die derzeitigen Entstrickungsregelungen zu streichen, da dies einerseits zur richtlinienkonformen Umsetzung der ATAD im deutschen Steuerrecht führen und andererseits einen erheblichen Beitrag zur Systematisierung und Vereinfachung des deutschen Entstrickungskonzepts leisten könnte.

Dabei darf jedoch nicht übersehen werden, dass die Implementierung des AOA als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift und damit auch als quasi allgemeine Entstrickungsregel allein nicht genügt, um die Vorgaben des europäischen Primär- und Sekundärrechts einzuhalten und insbesondere die ATAD richtlinienkonform im deutschen Steuerrecht umzusetzen. Denn auch eine Entstrickungsbesteuerung aufgrund einer allgemeinen Gewinnermittlungsvorschrift stellt eine rechtfertigungsbedürftige Beschränkung europäischer Grundfreiheiten dar; namentlich – je nach Sachverhalt – der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) oder der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 ff. AEUV). Schließlich würde nämlich genauso ein Liquiditätsnachteil aufgrund der zeitlich vor den Realisationszeitpunkt gezogenen Besteuerung in grenzüberschreitenden Fällen im Vergleich zu reinen Inlandsfällen ausgelöst. Zwar wäre diese Beschränkung genauso aufgrund der Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt, jedoch wäre die Festsetzung der Steuer zum Zeitpunkt der Entstrickung im Regelfall unverhältnismäßig. Dementsprechend stellt sich auch die Frage nach einem geeigneten alternativen Milderungskonzept auf Ebene der Steuererhebung. Ein solches alternatives Milderungskonzept sollte aus Sicht des Verfassers möglichst einfach und systematisch widerspruchsfrei an eine bereits bestehende Milderungsmöglich-

keit des deutschen Steuerrechts anknüpfen – nämlich die Stundung gemäß § 222 AO – und nicht etwa auf potenziell widersprüchliche (neue) Sonderregelungen zurückgreifen.

I. Ebene der Steuerentstehung

Der AOA stellte die zentrale These des OECD-Betriebsstättenberichts aus dem Jahr 2008⁵⁵¹ dar, wonach eine Betriebsstätte einer weitreichenden Selbstständigkeitsfiktion unterliegen sollte (*Functionally Separate Entity Approach*). Teile des Betriebsstättenberichts wurden 2008 in die Kommentierung des Art. 7 OECD-MA aufgenommen. Eine vollständige Umsetzung erfolgte 2010 mit einer Neufassung des Art. 7 OECD-MA (und dessen Kommentierung) sowie der (größtenteils redaktionellen) Überarbeitung des Betriebsstättenberichts, auf den nunmehr die Kommentierung des OECD-MA Bezug nimmt.⁵⁵²

Der deutsche Gesetzgeber setzte im Jahr 2013 mit der Einführung des § 1 Abs. 5 AStG und der gleichzeitigen Änderung des § 1 Abs. 4 AStG die AOA-Grundsätze des Art. 7 OECD-MA (und dessen Kommentierung) für die Ermittlung von inländischen und ausländischen Betriebsstätten-gewinnen in deutsches Recht um.⁵⁵³ Paragraph 1 Abs. 5 AStG stellt damit die gesetzliche Grundlage zur Ausübung eines durch Art. 7 OECD-MA zugewiesenen Besteuerungsrecht dar (im Out-bound-Fall i. V. m. dem einschlägigen Verteilungsartikel, Art. 23A oder Art. 23B OECD-MA). Der Gesetzgeber verfolgte mit der Implementierung des AOA in der Neuregelung der betriebsstättenbezogenen Gewinnermittlung in § 1 Abs. 5 AStG das Ziel, die Besteuerung grenzüberschreitender Vorgänge im Hinblick auf die Gewinnabgrenzung bzw. Gewinnverteilung klar und für alle Investitionsalternativen (Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Betriebsstätten) einheitlich zu regeln.⁵⁵⁴

Im Wesentlichen geschieht dies dadurch, dass eine Betriebsstätte für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt wird, wenn nicht die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen eine andere Behandlung er-

⁵⁵¹ OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments vom 17.7.2008, abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/41031455.pdf>.

⁵⁵² Hemmelrath/Kepper, IStR 2013, 37 (37 f.)

⁵⁵³ BT-Drs. 17/13033, 82.

⁵⁵⁴ BT-Drs. 17/10000 vom 19.6.2012, 61.

fordert (§ 1 Abs. 5 Satz 2 AStG). Da zivilrechtlich sämtliche Wirtschaftsgüter, Schulden, Vertragsverhältnisse usw. ausschließlich dem einheitlichen Unternehmen gehören, erfordert die Fiktion der Betriebsstätten als eigenständige und unabhängige Unternehmen die Zuordnung der Wirtschaftsgüter, Schulden, Vertragsverhältnisse usw. zu den jeweiligen Betriebsstätten und der damit verbundenen fiktiven schuldrechtlichen Beziehungen.⁵⁵⁵ Die Finanzverwaltung hat mit Blick auf diese Zuordnung im Oktober 2014 die gesetzliche Regelung durch die Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) konkretisiert.⁵⁵⁶ Dabei ist zu beachten, dass im Fall einer Funktionsverlagerung der Fremdvergleichswert der Funktion als Ganzes (Transferpaket) maßgeblich ist (§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG).⁵⁵⁷ Das Transferpaket umfasst dabei die Funktion und die mit der Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie die Wirtschaftsgüter und Vorteile, die das verlagernde dem übernehmenden Unternehmen zusammen mit der Funktion überträgt oder zur Nutzung überlässt, und die in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen (§ 1 Abs. 3 FVerlV).⁵⁵⁸ Bei einer Funktionsverlagerung wird also der Fremdvergleichswert abweichend vom allgemeinen Grundsatz der Einzelbewertung von Vermögenswerten der BsGaV anhand der Gesamtbewertung des übertragenen Transferpakets ermittelt; eine Einzelbewertung der im Zuge der Funktionsverlagerung übergehenden Vermögenswerte findet in der Regel nicht statt.⁵⁵⁹ Dabei ist die Höhe des im Fall einer Funktionsverlagerung zu ermittelnden Fremdvergleichswerts (§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG) durch die Vorgaben der ATAD begrenzt. Denn ein höherer Wert als der Fremdvergleichswert i. S. d. ‚Marktwertes‘ (Art. 5 Abs. 6 ATAD) darf nicht angesetzt werden, da sonst die von Art. 5 Abs. 5 ATAD angeordnete Bewertungskorrespondenz nicht sichergestellt wäre und nicht zuletzt Anlass für den Zuzugsstaat bestünde, den europarechtswidrig ermittelten Wert anzufechten.

⁵⁵⁵ Leonhardt/Tcherveniachki, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, 2017, § 1 AStG, Rz. 2801

⁵⁵⁶ Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes vom 13.10.2014, BGBl. I 2014, 163.

⁵⁵⁷ Als Funktionen i. S. d. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG kommen etwa folgende in Betracht: Geschäftsleitung, Forschung und Entwicklung, Materialbeschaffung, Lagerhaltung, Produktion, Verpackung, Vertrieb, Montage, Bearbeitung oder Veredelung von Produkten, Qualitätskontrolle, Finanzierung, Transport, Organisation, Verwaltung, Marketing und Kundendienst. (Ditz/Greinert, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 2017, § 1 AStG, Rz. 1205)

⁵⁵⁸ Funktionsverlagerungsverordnung vom 12.8.2008, BGBl. I 2008, 1680.

⁵⁵⁹ Leonhardt/Tcherveniachki, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, 2017, § 1 AStG Rz. 1265

In der Literatur wurde bereits frühzeitig und zu Recht darauf hingewiesen, dass die Implementierung des AOA im AStG verfehlt sei und der AOA vielmehr im EStG als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift einzubetten wäre. Der AOA zielt nämlich gerade nicht auf den Schutz des inländischen Steuersubstrats vor Einkünfteverschiebungen ins Ausland durch eine Einkünftekorrektur ausschließlich zu Lasten des Steuerpflichtigen. Vielmehr gibt der AOA in Gestalt einer weitreichenden Selbstständigkeitsfiktion die Grundsätze für die Abgrenzung von in- und ausländischen Betriebsstättengewinnen vor und ist daher für die Abgrenzung bzw. Ermittlung von Einkünften von allgemeiner Natur. Da § 1 AStG nur eine Einkünftekorrektur ausschließlich zu Lasten des Steuerpflichtigen zum Schutz des deutschen Steuersubstrats vor ungerechtfertigten Einkünfteverschiebungen ins Ausland anordnet, ist die Implementierung des AOA in § 1 AStG verfehlt und eine Implementierung des AOA im EStG als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift angezeigt.⁵⁶⁰

Die Implementierung des AOA im EStG als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift hätte dann zur Folge, dass eine sachgerechte grenzüberschreitende Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten nach Maßgabe des AOA erfolgen könnte, in deren Rahmen auch Entstrickungssachverhalte systematisch erfasst und im Einklang mit den Vorgaben des Unionsrechts und des AOA gelöst würden. Jedenfalls ist für zukünftige Fälle kein Grund ersichtlich, der überzeugend dafür spricht, an dem ‚Geflecht‘ von Entstrickungsvorschriften festzuhalten, anstatt sich einem einheitlichen Entstrickungstatbestand in Gestalt der Implementierung des AOA im EStG zuzuwenden. Dies würde im Entstrickungsfall den Steuerzugriff auf alle dem Inland zuzurechnenden stillen Reserven eines Betriebsvermögens jedweder Rechtsform ermöglichen.

Die Implementierung des AOA im EStG als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift würde ferner klären, dass eine Entstrickung innerhalb der Steuerbilanz vorzunehmen ist; die Rechtsfolgen einer Entstrickung wären dann schlicht auf der ersten Stufe zu ziehen. Darüber hinaus wäre eine Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 § 1 Abs. Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 AStG) außerhalb der Steuerbi-

⁵⁶⁰ *Kroppen*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA-Kommentar, 2018, Art. 7 OECD-MA Rz. 132/3; *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2013, 1917 (1919); *Ditz*, ISR 2013, 261 (262); *Wassermeyer*, IStR 2012, 277 (277 ff.); *Schnitger*, IStR 2012, 633 (634); *Kußmaul/Ruiner*, BB 2012, 2025 (2028) mit Verweis auf die gemeinsame Stellungnahme des DIHK, BDI, ZDH, BDA, BdG, GDV, HDE und BGA zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013, 3 und Stellungnahme des IDW zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013, 3.

lanz (d. h. auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung) überflüssig. Die Gewinnrealisierung auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung fließt in den nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelndem Gewinn aus dem Gewerbebetrieb gemäß § 7 Satz 1 GewStG ein.

II. Vorschlag für ein alternatives Milderungskonzept auf Ebene der Steuererhebung

Die Implementierung des AOA als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift allein genügt nicht, um die ATAD richtlinienkonform im deutschen Steuerrecht umzusetzen. Vielmehr stellt sich die Frage nach einem geeigneten alternativen Milderungskonzept auf Ebene der Steuererhebung.

Das bestehende Milderungskonzept auf Ebene der Steuererhebung umfasst etwa die Ausgleichspostenmethode (§ 4g EStG) und die Steuerstundung bei fiktiver Betriebsaufgabe (§ 36 Abs. 5 EStG). Das deutsche Steuerrecht kennt weitere Vorschriften, die unter bestimmten Voraussetzungen zur Schonung der Liquidität des Steuerpflichtigen die Belastungsfolgen einer Sofortbesteuerung abmildern können. Zu nennen ist hier etwa die (allgemeine) Stundung (§ 222 AO).

Daher stellt sich die Frage, ob an diesem bestehenden Milderungskonzept auf Ebene der Steuererhebung (zumindest im Grundsatz) festgehalten werden sollte oder i. S. der Vereinfachung und systematischen Vereinheitlichung des deutschen Entstrickungskonzepts auf Rechtsfolgenreise alternativ auf eine Stundung nach den allgemeinen Regeln (z. B. Stundung, § 222 AO) zurückgegriffen werden sollte.

Dabei lässt die Untersuchung der Entstehungsgeschichte der deutschen Entstrickungsregeln keinen Grund erkennen, auf Rechtsfolgenreise an nicht einmal im Grundsatz aufeinander abgestimmten Regelungen zur Abmilderung der Folgen einer Sofortbesteuerung festzuhalten. Es erscheint sogar sachgerecht, von einer Vereinheitlichung oder wenigstens Systematisierung der Regelungen zur Abmilderung der Folgen einer Sofortbesteuerung abzusehen und i. S. einer möglichst weitreichenden Widerspruchsfreiheit der Steuerrechtsordnung auf bereits bestehende allgemeine Abmilderungskonzepte zurückzugreifen (z. B. Stundung, § 222 AO). Diese bereits bestehenden Abmilderungskonzepte wären dann aufgrund einer zu schaffenden gesetzlichen Regelung modifiziert anzuwenden. Eine solche Regel müsste den Schnittmengenbereich der europä-

rechtlichen Vorgaben an derartige Abmilderungskonzepte im Interesse der Steuerpflichtigen und des Fiskus gesetzlich normieren.

III. Technischer Ansatz des alternativen Milderungskonzepts

Es stellt sich die Frage, ob eine Abmilderung der steuerlichen Folgen des Zuordnungswechsels, wie der Zuordnungswechsel selbst, bei der inländischen Betriebsstätte innerbilanziell auf Ebene der Einkommensermittlung wirksam werden muss (etwa durch die europarechtskonform ausgestaltete Möglichkeit der Bildung eines Ausgleichspostens, der über fünf Jahre aufgelöst wird). Dies hätte für sich, dass eine innerbilanzielle Abmilderung (Ausgleichsposten) im Ergebnis weniger belastend wirken kann, wenn es einem Steuerpflichtigen etwa möglich ist, Verluste zur Verrechnung zu nutzen, oder der Steuersatz abgesenkt wird. Bei Steuerpflichtigen, die der Einkommensteuer unterliegen, kann es zudem durch die gestreckte Auflösung des Ausgleichspostens zu einem Progressionsvorteil kommen.⁵⁶¹ Außerdem schließe eine innerbilanzielle Abmilderung (Ausgleichsposten) auf Gewinnermittlungsebene auf die Gewerbesteuer durch, während dies etwa bei einer Stundung nicht der Fall wäre (hier muss die Gewerbesteuer separat gestundet werden).⁵⁶²

Als alternatives Milderungskonzept kommen eine Steuerstundung bzw. eine Teilzahlungsmöglichkeit in Betracht. Im Unterschied zu einer innerbilanziellen Abmilderung (Ausgleichsposten) käme es hierbei auf die Auswirkungen des Zuordnungswechsels auf das zu versteuernde Einkommen zum nächsten steuerlichen Stichtag und damit schließlich auf den Steueranspruch an. An dieses Milderungskonzept knüpft auch die ATAD an (Art. 5 Abs. 2 ATAD), wonach der Steuerpflichtige ein Recht auf Zahlungsaufschub (Teilzahlungen über fünf Jahre) hat und zwar hinsichtlich der Bezugsgröße ‚Steuer‘, die durch den Entstrickungssachverhalt ausgelöst wurde und eigentlich sofort zu zahlen wäre.

⁵⁶¹ Benecke/Staats, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Körperschaftssteuer, 2018, § 12 KStG, Rz. 649

⁵⁶² Ebd. Rz. 642

IV. Verzinsung des Steueranspruchs während des Zahlungsaufschubs

Artikel 5 Abs. 3 ATAD sieht vor, dass während des Zahlungsaufschubs (Art. 5 Abs. 2 ATAD) gemäß den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats des Steuerpflichtigen oder der Betriebsstätte je nach Fall Zinsen erhoben werden können. Diese Regelung knüpft an das EuGH-Urteil in der Rs. *National Grid Indus* an, in der der EuGH festgestellt hat, dass eine Aufschiebung der Zahlung des Steuerbetrags, „[...] gegebenenfalls zuzüglich Zinsen entsprechend der geltenden nationalen Regelung [...]“ möglich ist.⁵⁶³ Es stellt sich daher die Frage, nach dem Handlungsspielraum des deutschen Gesetzgebers mit Blick auf die Verzinsung des Steueranspruchs während des Zahlungsaufschubs.

In der Folge des EuGH-Urteils in der Rs. *National Grid Indus* vertraten insbesondere Stimmen aus der Finanzverwaltung die Ansicht, dass die Erhebung von Zinsen europarechtlich nunmehr ohne weiteres zulässig sei.⁵⁶⁴ Von der Gegenauffassung in der Literatur wird die Zulässigkeit der Verzinsung des Steueranspruchs während des Zahlungsaufschubs verneint. Der Verzinsung von Steueransprüchen liege nämlich die Vorstellung zu Grunde, dass durch die Verzinsung bei dem Steuerpflichtigen ein Liquiditätsvorteil abgeschöpft werden solle, den er durch die spätere Steuerzahlung habe.⁵⁶⁵ Jedoch fließe dem Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Entstrickung keine zusätzliche Liquidität zu, die abgeschöpft werden könnte.⁵⁶⁶ Ferner sei die Verzinsung im Rahmen der Rechtfertigung des Eingriffs in die Grundfreiheiten durch die Entstrickungsbesteuerung zu messen und komme deswegen nicht in Betracht, weil die Verzinsung den ausgleichenden Liquiditätsvorteil, der aus dem Zahlungsaufschub folge, wieder abschöpfe und damit im Ergebnis eine ähnliche Belastungswirkung eintrete, wie bei der sofortigen Erhebung der Steuer, die gerade nicht mit den Grundfreiheiten vereinbar sei.⁵⁶⁷

In der Literatur wird in diesem Zusammenhang überlegt, ob der Feststellung des EuGH, dass eine Aufschiebung der Zahlung des Steuerbetrags, „[...] gegebenenfalls zuzüglich Zinsen ent-

⁵⁶³ EuGH, Urteil vom 29.11.2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273–12339, Rz. 73.

⁵⁶⁴ *Hruschka*, IStR 2015, 368; *Sydow*, DB 2014, 269.

⁵⁶⁵ *König*, in *König*, AO, 2014, § 233a Rz. 6.

⁵⁶⁶ *Thömmes/Linn*, IStR, 2012, 282 (286).

⁵⁶⁷ *Benecke/Staats*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, Körperschaftssteuer, 2018, § 12 KStG Rz. 40.

sprechend der geltenden nationalen Regelung [...]“ primärrechtskonform ist und zwar mit der Begründung, dass die Steuerzahlung dem Mitgliedsstaat im Entstrickungszeitpunkt wirtschaftlich zustehe und die Zinsen den Mitgliedsstaaten für die zeitweilige Stundung kompensierten.⁵⁶⁸ Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige hinsichtlich der übertragenen Besteuerungsgegenstände typischerweise Abschreibungspotential im Zugangsstaat und damit einen potentiellen Liquiditätsvorteil geschaffen hat.

Im Zusammenhang mit der Zinshöhe hat der EuGH in der Rs. *Irimie* festgestellt, dass Zinsen „[...] nicht so ausgestaltet sein [dürfen], dass sie die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren [...]“. ⁵⁶⁹ In Anbetracht dessen, dass nach geltendem Steuerrecht für die Dauer einer gewährten Stundung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis Zinsen in Höhe von 0,5 % pro Monat bzw. 6 % pro Jahr erhoben werden (§§ 234 Abs. 1 Satz 1, 238 Abs. 1 AO) und damit dem Steuerpflichtigen nur die Wahl zwischen einer Sofortbesteuerung und einer Verzinsung weit über Marktniveau bliebe, wäre der Steuerpflichtige im wirtschaftlichen Ergebnis bessergestellt, wenn er die Steuer sofort begleicht und sich die nötige Liquidität dazu etwa am Geldmarkt besorgt. Dies würde die durch das Europarecht eingeräumte Möglichkeit des Zahlungsaufschubs konterkarieren, sodass jedenfalls ein Zinssatz in dieser Höhe als nicht europarechtskonform betrachtet werden muss.⁵⁷⁰

Die Frage, ob und in welcher Höhe der deutsche Gesetzgeber zum einen aus der Sicht des deutschen Verfassungsrechts und zum anderen aus europarechtlicher Perspektive die Verzinsung des Steueranspruchs in Entstrickungssachverhalten normieren darf, ist daher im Ergebnis noch offen.

⁵⁶⁸ Kahle/Beinert, FR 2015, 585 (16f.).

⁵⁶⁹ EuGH, Urteil v. 18. 4. 2013 - Rs. C-565/11, *Irimie*, ECLI:EU:C:2013:250, Rz. 23.

⁵⁷⁰ Die Höhe des Zinssatzes ist auch aus verfassungsrechtlicher Sicht umstritten. Seitens der steuerrechtlichen Literatur wird vor allem darauf abgestellt, dass ungeachtet der unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten (insb. Art. 3 Abs. 1 GG und des aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz folgenden Übermaßverbotes) im Steuerrecht grundsätzlich zulässigen Typisierung, ein Zinssatz von 6 % jährlich jedenfalls angesichts des langfristigen Niedrigzinsniveaus nicht mehr gerechtfertigt sein kann und durch den Gesetzgeber anzupassen ist (z. B. Beckmann/Thiele, BB 2016, 2839, 2842; Hey, FR 2016, 486, 490; Jonas, DStR 2016, 950, 951; Ortheil, BB 2015, 675, 676 Seer, DB 2014, 1945, 1947 ff.).

Zusammenfassung

Am 12.7.2016 wurde die *Anti-Tax Avoidance Directive* (ATAD) vom Rat der Europäischen Union erlassen. Sie enthält in Art. 5 Vorgaben für die Ausgestaltung der nationalen Entstrickungsbesteuerung. Diese Vorgaben sind von den Mitgliedsstaaten bis zum 31.12.2019 umzusetzen und ab 1.1.2020 anzuwenden.

In dieser Arbeit wird die Frage adressiert, inwiefern die Vorgaben der ATAD Anlass zur Anpassung der deutschen Entstrickungsregeln im Anwendungsbereich dieser Richtlinie geben. Zur Beantwortung dieser Frage muss (1.) die Bedeutung der einzelnen Tatbestandsmerkmale der Entstrickungsregelungen der ATAD im Kontext der EuGH-Rechtsprechung zu nationalen Regelungen der Entstrickungsbesteuerung für das deutsche Steuerrecht ausgelegt werden. Der so herausgearbeitete Inhalt der Vorgaben der ATAD für ein nationales Entstrickungskonzept wird (2.) den bestehenden Entstrickungsvorschriften des deutschen Steuerrechts gegenübergestellt, die in den Anwendungsbereich der ATAD fallen.

Der persönliche Anwendungsbereich der ATAD ist auf unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte mit deutscher Betriebsstätte begrenzt. Der sachliche Anwendungsbereich erfasst vier Fallgruppen von Entstrickungssachverhalten, die durch eine Übertragung des Besteuerungsgegenstands gekennzeichnet sind oder an den Wegzug des Steuerpflichtigen anknüpfen: (1.) die Übertragung von Vermögenswerten vom Hauptsitz auf eine ausländische Betriebsstätte, (2.) die Übertragung von Vermögenswerten einer inländischen Betriebsstätte an den ausländischen Hauptsitz oder an eine andere ausländische Betriebsstätte, (3.) die grenzüberschreitende Übertragung einer Geschäftstätigkeit und (4.) die grenzüberschreitende Sitzverlegung. Der Richtliniengeber hat außerdem eine Teilzahlungsmöglichkeit der entstrickungsbedingten Steuer über fünf Jahre normiert, wenn der Entstrickungsvorgang innerhalb der EU oder des EWR erfolgt, sofern hinsichtlich des betreffenden EWR-Staats die Beitreibung von Steuerforderungen sichergestellt ist.

Mit Blick auf den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich des Entstrickungskonzepts der ATAD handelt es sich auf Ebene der Steuerentstehung bei § 12 Abs. 1 KStG und § 12 Abs. 3

KStG sowie § 16 Abs. 3a EStG und den Vorschriften über die Einkünftekorrektur im Rahmen der Betriebsstättengewinnabgrenzung (§ 1 Abs. 1 und 5 AStG) und Funktionsverlagerung um relevante Vorschriften des deutschen Steuerrechts. Mit Blick auf den Aufschub der Sofortbesteuerung sieht das deutsche Steuerrecht in Bezug auf die relevanten Entstrickungsvorschriften § 4g EStG und § 36 Abs. 5 EStG vor. Daher schließt das deutsche Steuerrecht bereits jetzt sowohl auf Ebene der Steuerentstehung als auch auf Ebene der Steuererhebung Entstrickungsvorschriften vor. Diese stehen jedoch nicht vollumfänglich mit den Vorgaben der ATAD in Einklang, sondern weisen insbesondere folgenden Anpassungsbedarf auf:

Der Gesetzgeber muss bei § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 16 Abs. 3a EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG den Begriff ‚Wirtschaftsgut‘ bzw. ‚Wirtschaftsgüter‘ durch den Begriff ‚Vermögenswert‘ bzw. ‚Vermögenswerte‘ ersetzen. Zugleich muss er in den genannten Vorschriften von einer Anknüpfung an den ‚gemeinen Wert‘ abrücken und stattdessen den Fremdvergleichswert zugrunde legen. Darüber hinaus müssen die deutschen Vorschriften vorübergehende Übertragungen von höchstens zwölf Monaten von der Besteuerung ausnehmen, wenn die vorübergehenden Übertragungen (1.) im Zusammenhang mit Wertpapierfinanzierung stehen, (2.) zum Zwecke der Stellung von Sicherheiten geleistet werden, (3.) zur Erfüllung von aufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen erbracht werden oder (4.) für Zwecke des Liquiditätsmanagements erfolgen. Ferner gilt es, eine korrespondierende Bewertung zwischen Weg- und Zuzugsstaat zu regeln. Der Anwendungsbereich des § 4g EStG i. V. m. § 12 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 KStG muss (1.) auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, (2.) auf das Umlaufvermögen und (3.) auf Sachgesamtheiten erweitert werden. Ferner muss die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten nach § 4g EStG zu bilden, auch in EWR-Sachverhalten bestehen. In Fällen, in denen die Besteuerungsfolgen des § 12 Abs. 1 KStG hinter den Folgen einer Einkünftekorrektur (§ 1 Abs. 5 § 1 Abs. Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 AStG) zurückbleiben (z. B. in Fällen, in denen der fremdübliche Verrechnungspreis höher ist als der gemeine Wert), muss ebenfalls ein vollumfänglicher Zahlungsaufschub ermöglicht werden, wenn die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind. Die Möglichkeit, den Zahlungsaufschub zu widerrufen, muss sowohl in Fällen des § 4g EStG als auch in Fällen des § 36 Abs. 5 EStG mit den konkreten Vorgaben der ATAD in Einklang gebracht werden. Eine § 36 Abs. 5 EStG entsprechende Stundungsregel für die Gewerbesteuer sieht das deutsche Steuerrecht bisher nicht vor.

Sofern der deutsche Gesetzgeber das deutsche Entstrickungskonzept nicht grundlegend reformiert, musste er nach den Ergebnissen dieser Arbeit zumindest die bestehenden Entstrickungsvorschriften im Anwendungsbereich der ATAD richtlinienkonform bis zum Ablauf der Umsetzungsfrist am 31.12.2019 wie gezeigt anpassen. Am 10.12.2019 hat das BMF einen Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) vorgelegt, zu dessen Umsetzung es jedoch nicht kam. Stattdessen hat das BMF am 24.3.2020 einen aktualisierten Referentenentwurf für ein ATADUmsG veröffentlicht, der seinerseits, soweit ersichtlich, am 17.11.2020 in einen nochmals überarbeiteten Gesetzesentwurf für ein ATADUmsG mündete. Das formelle Gesetzgebungsverfahren wurde bisher, soweit ersichtlich, immer noch nicht eingeleitet. Ferner folgte der Bundesrat dem Vorschlag nicht, die Umsetzung der Vorgaben der ATAD aus dem ATAD-UmsG noch in das JStG 2020 zu übernehmen. Was in Anbetracht dessen, dass die EU-Kommission bereits am 24.1.2020 ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen der nicht fristgerechten Umsetzung der Vorgaben von Art. 5 ATAD eingeleitet hatte, umso bemerkenswerter ist. In Bezug auf Art. 5 ATAD beschränkt sich das ATADUmsGE allerdings auf (i) die Einführung einer Bewertungskorrespondenz bei Verstrickungsfällen (§§ 4, 6 EStG, § 12 KStG) und (ii) eine Anpassung der Ausgestaltung des Zahlungsaufschubs in §§ 4g, 36 Abs. 5 EStG und – soweit allerdings außerhalb des Anwendungsbereichs der ATAD – § 6 AStG und lässt den aufgezeigten Anpassungsbedarf im Übrigen unbeachtet.

In einem Ausblick über die Forschungsfrage hinaus zeigt sich, dass eine Direktwirkung der Richtlinie zugunsten der Steuerpflichtigen in Betracht kommt, soweit der Gesetzgeber die Vorgaben der ATAD zur Abmilderung der Belastungsfolgen einer Sofortbesteuerung nicht richtlinienkonform umsetzt.

Als Ausgangspunkt für Reformüberlegungen wird die Frage aufgeworfen, inwiefern durch die Einführung eines alternativen Entstrickungskonzepts Friktionen zwischen den deutschen Entstrickungsvorschriften im Anwendungsbereich der ATAD auf der einen und deutschen Entstrickungsvorschriften auf der anderen Seite sowie den dadurch drohenden verfassungsrechtlichen Problemen entgangen werden könnte. Konkret wäre es möglich, die Besteuerung von Entstrickungssachverhalten im Betriebsvermögensbereich rechtsformunabhängig durch die Implemen-

tierung des AOA als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift (§§ 4–7i EStG) zu lösen und gleichzeitig die derzeitigen Entstrickungsregelungen zu streichen, da dies einerseits zur richtlinienkonformen Umsetzung der ATAD im deutschen Steuerrecht führen und andererseits einen erheblichen Beitrag zur Systematisierung und Vereinfachung des deutschen Entstrickungskonzepts leisten könnte. Auf Ebene der Steuererhebung könnte möglichst einfach und systematisch widerspruchsfrei an eine bereits bestehende Milderungsmöglichkeit des deutschen Steuerrechts – die Stundung gemäß § 222 AO – angeknüpft und nicht etwa auf potenziell widersprüchliche (neue) Sonderregelungen zurückgegriffen werden.

Literaturverzeichnis

Abele, Stephan, in: Sagasser, Bernd/Bula, Thomas/Brünger, Thomas (Hrsg.), *Umwandlungen, Verschmelzung – Spaltung – Formwechsel – Vermögensübertragung*, 4. Auflage 2011 (zitiert: *Abele*, in: Sagasser/Bula/Brünger, *Umwandlungen*, 2011)

Anweiler, Jochen, *Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften*, 1997 (zitiert: *Anweiler*, *Auslegungsmethoden*, 1997)

Baldamus, Ernst-August, Neues zur Betriebsstättengewinnermittlung, *IStR* 2012, S. 317-324 (zitiert: *Baldamus*, *IStR*, 2012, 317)

Baumhoff, Hubertus/Ditz, Xaver/Greinert, Markus, Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach der Funktionsverlagerungsverordnung vom 12.8.2008, *DStR* 2008, S. 1945-1952 (zitiert: *Baumhoff/Ditz/Greinert*, *DStR* 2008, 1945)

Bayer, Walter/Schmidt, Jessica, Das Vale-Urteil des EuGH: Die endgültige Bestätigung der Niederlassungsfreiheit als „Formwechselfreiheit“, *ZIP* 2012, S. 1481-1492 (zitiert: *Bayer/Schmidt*, *ZIP* 2012, 1481)

Beckmann, Christian/Thiele, Philipp, „Besteuerungsgleichheit wider Fiskalinteresse“ – Zur kapitalmarktunabhängigen Verzinsung bei Steuernachzahlungen“, *BB* 2016, S. 2839-2844 (zitiert: *Beckmann/Thiele*, *BB* 2016, 2839)

Beichelt, Timm, in: Schuppert, Gunnar Folke/Halter, Ulrich/Pernice, Ingolf (Hrsg.), *Europawissenschaft*, 2005 (zitiert: *Beichelt*, in: Schuppert/Halter/Pernice, *Europawissenschaft*, 2005)

Beinert, Stefanie/Scheifele, Matthias, in: Prinz, Ulrich (Hrsg.), *Umwandlungen im internationalen Steuerrecht*, 2013 (zitiert: *Beinert/Scheifele*, in: Prinz, *Umwandlungen im internationalen Steuerrecht*, 2013)

Benecke, Andreas, Entstrickung und Verstrickung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, *NWB* 2007, S. 3231-3254 (zitiert: *Benecke*, *Entstrickung und Verstrickung*, *NWB* 2007, 3231)

Benecke, Andreas/Staats, Wendelin, Zum Konkurrenzverhältnis der Mutter-Tochter-Richtlinie zur Fusions-Richtlinie – Klärung durch das EuGH-Urteil „Punch Graphix“?, ISR 2013, S. 15-18 (zitiert: *Benecke/Staats*, Konkurrenzverhältnis MTRL zur FRL, ISR 2013, 15)

Dies., Einlagenrückgewähr bei Sachausschüttungen („Spin-off“) einer Drittstaatsgesellschaft, IStR 2016, S. 893-897 (zitiert: *Benecke/Staats*, Einlagenrückgewähr bei Sachausschüttungen, IStR 2016, 893)

Dies., in: Dötsch, Ewald/Pung, Alexandra/Möhlenbrock, Wolf (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer, 94. Aktualisierung 2018 (zitiert: *Benecke/Staats*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Körperschaftsteuer, 2018)

Benz, Sebastian/Böhmer, Julian, Das Anti Tax Avoidance Package (ATA-Paket) der EU-Kommission zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in der EU, DB 2016, S. 307-314 (zitiert: *Benz/Böhmer*, DB 2016, 307)

Bergemann, Achim/Schönherr, Frank/Stäblein, Winfried, Die Rechtsprechung des EuGH im Ertragssteuerrecht – Chancen und Risiken für deutsche Unternehmen, BB 2005, S. 1706-1721 (zitiert: *Bergemann/Schönherr/Stäblein*, Ertragssteuerrecht, BB 2005, 1706)

Bilitewski, Andrea, Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), FR 2007, S. 57-65 (zitiert: *Bilitewski*, FR 2007, 57)

Blumenberg, Jens: Wegzug und Zuzug von Kapitalgesellschaften, IStR 2009, S. 549-551 (zitiert: *Blumenberg*, Wegzug und Zuzug von Kapitalgesellschaften, IStR 2009, 549)

Bollacher, Philipp, Referentenentwurf zur Regelung des Internationalen Gesellschaftsrechts, RIW 2008, S. 200-205 (zitiert: *Bollacher*, Regelung des Internationalen Gesellschaftsrechts, RIW 2008, 200)

Borchardt, Klaus-Dieter, Das ABC des Rechts der Europäischen Union – Die Grundwerte der Europäischen Union, 2011 (zitiert: *Borchardt*, Das ABC des Rechts der EU, 2011)

Ders., in: Lenz, Carl-Otto/Borchardt, Klaus-Dieter (Hrsg.), EU-Verträge, Kommentar, 6. Auflage 2012 (zitiert: *Borchardt*, in: Lenz/Borchardt, EU-Verträge, 2012)

Borstell, Thomas/Wehnert, Oliver, in: Vögele, Alexander/Borstell, Thomas/Engler, Gerhard (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, 4. Auflage 2015 (zitiert: *Borstell/Wehnert*, in: Vögele/Borstell/Engler, *Verrechnungspreise*, 2015)

Brink, Thomas/Endres, Dieter, *Ent- und Verstrickung*, 2007 (zitiert: *Brink/Endres*, *Ent- und Verstrickung*, 2017)

Bröhmer, Jürgen, in: Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 5. Auflage, 2016 (zitiert: *Bröhmer*, in: Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, 2016)

Bron, Jan, Besteuerung der grenzüberschreitenden Sitzverlegung im Lichte der Niederlassungsfreiheit, EWS 2012, S. 32-38 (zitiert: *Bron*, EWS 2012, 32)

Brüninghaus, Dirk/Bodenmüller, Ralph, Tatbestandsvoraussetzungen der Funktionsverlagerung, DStR 2009, S. 1285-1290 (zitiert: *Brüninghaus/Bodenmüller*, DStR 2009, 1285)

Buciek, Klaus, in: Piltz, Detlef/Schaumburg, Harald (Hrsg.), *Internationale Betriebsstättenbesteuerung*, Forum der internationalen Besteuerung, Band 20, 2001 (zitiert: *Buciek*, in: Piltz/Schaumburg, *Internationale Betriebsstättenbesteuerung*, 2001)

Ders., in: Flick, Hans/Wassermeyer, Franz/Kempermann, Michael, *DBA Deutschland-Schweiz*, 49. Aktualisierung 2018 (zitiert: *Buciek*, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, *DBA*, 2018)

Burwitz, Gero, Aufgabe der „finalen Entnahme-Theorie“ durch den BFH für Altfälle, NZG 2008, S. 827 (zitiert: *Burwitz*, NZG 2008, 827)

Ders., Neuere Entwicklungen im Steuerrecht, NZG 2015, S. 949-950 (zitiert: *Burwitz*, NZG 2015, 949)

Campos Nave, José, Das Ende der gegenwärtigen Wegzugsbesteuerung - Der zweite Blick auf Cartesio, BB 2009, S. 870-873 (zitiert: *Campos Nave*, BB 2009, 870)

Crezelius, Georg, in: Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghof, Rudolf (Hrsg.), *Einkommenssteuergesetz, Kommentar*, 2013 (zitiert: *Crezelius*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, *EStG*, 2013)

Danwitz, Thomas von, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Gemeinschaftsrecht, EWS 2003, S. 393-402 (zitiert: *Danwitz*, EWS 2003, 393)

Ders., in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 8. und 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012, Europäische Perspektiven im Steuerrecht / Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, 2013 (zitiert: *Danzwitz*, in: Brandt, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, 2013)

Dauber, Desiree, Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, 2003 (zitiert: *Dauber*, Realisationsprinzip, 2003)

Dautzenberg, Norbert, Anmerkung zum EuGH, Urteil v. 15.5.1997, FR 1997, S. 570 (zitiert: *Dautzenberg*, FR 1997, 570)

Ders., in: Haritz, Detlef/Menner, Stefan (Hrsg.), Umwandlungssteuergesetz: UmwStG, Kommentar, 2015 (zitiert: *Dautzenberg*, in: Haritz/Menner, UmwStG, 2015)

Diebold, Axel Christian, Steuerverstrickung und Steuerentstrickung im Normengefüge von Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Band 1, 1984 (zitiert: *Diebold*, Steuerverstrickung und Steuerentstrickung, 1984)

Ditz, Xaver: Die Körperschaftsteuer – Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung, 1984 (zitiert: *Ditz*, Körperschaftsteuer, 1984)

Ders., Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten und nationale Gewinnermittlungsvorschriften im Lichte aktueller Entwicklungen bei der OECD, IStR 2005, S. 37-43 (zitiert: *Ditz*, IStR 2005, 37)

Ders., Der “Authorised OECD Approach” wird Wirklichkeit, Kritische Analyse des § 1 Abs. 5 AStG i.d.F. AmtshilfeRLUmG, ISR 2013, S. 261-267 (zitiert: *Ditz*, ISR 2013, 261)

Ders., in: Wassermeyer, Franz/Andresen, Ulf/Ditz, Xaver (Hrsg.), Betriebsstätten Handbuch – Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, 2. Auflage 2018, S. 334–525 (zitiert: *Ditz*, in: Wassermeyer/Andersen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2018)

Ditz, Xaver/Quilitzsch, Carsten, Die Änderungen im AStG durch das AmtshilfeRLUmG – Quo vadis Außensteuergesetz?, DStR 2013, S. 1917-1923 (zitiert: *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2013, 1917)

Ditz, Xaver/Luckhaupt, Hagen, Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – Neues Gewinnermittlungsrecht für Betriebsstätten, ISR 2015, S. 1-10 (zitiert: *Ditz/Luckhaupt*, ISR 2015, 1)

Ditz, Xaver/Greinert, Markus, in: Flick, Hans/Wassermeyer, Franz/Baumhoff, Hubertus/Schönfeld, Jens (Hrsg.), Außensteuerrecht, 81. Lieferung 2017 (zitiert: *Ditz/Greinert*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 2017)

Dobratz, Lars, Grundfreiheiten und „Exit“-Besteuerung – Der EuGH hat seinen Rechtsfrieden mit der „Exit“-Besteuerung der Mitgliedstaaten gemacht, ISR 2014, S. 198-204 (zitiert: *Dobratz*, ISR 2014, 198)

Dötsch, Ewald/Pung, Alexandra, SEStEG: Änderungen des KStG, DB 2006, S. 2648-2656 (zitiert: *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2648)

Dürschmidt, Daniel, Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen und Europäische Grundfreiheiten, 2008 (zitiert: *Dürschmidt*, Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmensumstrukturierungen, 2008)

Ders., Grenzüberschreitende Unternehmensumstrukturierungen im nationalen und europäischen Steuerrecht, StuW 2010, S. 137-159 (zitiert: *Dürschmidt*, StuW 2010, 137)

Ders., in: Vogel, Klaus/Lehner, Moris (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Kommentar, 6. Auflage 2015 (zitiert: *Dürschmidt*, in: Vogel/Lehner, DBA, 2015)

Eckstein, Hans-Martin, in: Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, 2015 (zitiert: *Eckstein*, in: Herrmann/Heuer/ Raupach, EStG, KStG, 2015)

Ehlers, Dirk, in: Ehlers, Dirk/Becker, Ulrich (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 4. Auflage 2014 (zitiert: *Ehlers*, in: Ehlers/Becker, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 2014)

Ehmcke, Tortsen, in: Blümich/Heuermann, Bernd/Brandis, Peter (Hrsg.), Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz/Gewerbsteuergesetz, Kommentar, 124. Lieferung 2014 (zitiert: *Ehmcke*, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG, KStG, GewStG, 2014)

Ehricke, Ulrich, Die richtlinienkonforme Auslegung nationalen Rechts vor Ende der Umsetzungsfrist einer Richtlinie, EuZW 1999, S. 553-559 (zitiert: *Ehricke*, EuZW 1999, 553)

Eicker, Klaus/Schwind, Heike, EWS-Kommentar, EWS 2004, S. 186-190 (zitiert: *Eicker/Schwind*, EWS-Kommentar, 2004, 186)

Eilers, Stephan/Schmidt, Richard, in: Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, 2015 (zitiert: *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015)

Eilers, Stephan/Oppel, Florian, BEPS erreicht die EU: Das Anti Tax Avoidance Package der EU-Kommission, IStR 2016, S. 312–319 (zitiert: *Eilers/Oppel*, IStR 2016, 312)

Elicker, Michael, in: Blümich /Heuermann, Bernd/Brandis, Peter (Hrsg.), Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz/Gewerbsteuergesetz, Kommentar, 124. Lieferung 2014 (zitiert: *Elicker*, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG, KStG, GewStG, 2014)

Engelschalk, Andreas, in: Vogel, Klaus/Lehner, Moris (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Kommentar, 6. Auflage 2015 (zitiert: *Engelschalk*, in: Vogel/Lehner, DBA, 2015)

Englisch, Joachim, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten? IFSt-Schrift Nr. 449, 2008 (zitiert: *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, 2008)

Ders., in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim/Seer, Roman (Hrsg.), Steuerrecht, 24. Auflage 2020 (zitiert: *Englisch*, in: Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 2020)

Ettlich, Ronald, in: Blümich/Heuermann, Bernd/Brandis, Peter (Hrsg.), Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz/Gewerbsteuergesetz, Kommentar, 124. Lieferung, 2014 (zitiert: *Ettlich*, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG/KStG/GewStG, 2014)

Everling, Ulrich, Zur Begründung der Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, EuR 1994, S. 127-143 (zitiert: *Everling*, EuR 1994, 127)

Ders., Einlagensicherung der Banken im Europäischen Binnenmarkt, ZHR 1998, S. 403-426 (zitiert: *Everling*, ZHR 1998, 403)

Fastrich, Lorenz, in: Baumbach, Adolf/Hueck, Alfred, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung: GmbHG, 21. Auflage 2017 (zitiert: *Fastrich*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 2017)

Fehling, Daniel, Was ist das Mindestschutzniveau in der "Anti-BEPS-Richtlinie"? DB 2016, S. 2862-2865 (zitiert: *Fehling*, DB 2016, 2862)

Förster, Guido, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, S. 72-80 (zitiert: *Förster*, DB 2007, 72)

Frenz, Walter: Handbuch Europarecht, Band 1: Europäische Grundfreiheiten, 2012 (zitiert: *Frenz*, Handbuch Europarecht, 2012)

Frotscher, Gerrit, Zur Vereinbarkeit der 'Betriebsstättenbedingung' bei Sitzverlegung und grenzüberschreitender Umwandlung mit den Grundfreiheiten, IStR 2006, S. 65-72 (zitiert: *Frotscher*, IStR 2006, 65)

Ders., Internationales Steuerrecht, 4. Auflage 2015 (zitiert: *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 2015)

Ders., in: Frotscher, Gerrit/Maas, Ernst (Hrsg.), Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz, 130. Ergänzungslieferung, 2015 (zitiert: *Frotscher*, in: Frotscher/Maas, KStG, GewStG, UmwStG, 2015)

Frotscher, Gerrit/Geurts, Matthias, Praxiskommentar EStG, 2014 (zitiert: *Frotscher/Geurts*, Praxiskommenetar EStG, 2014)

Fuhrmann, Claas, in: Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter (Hrsg.), Umwandlungsrecht, 86. Auflage 2017 (zitiert: *Fuhrmann*, in: Widmann/Mayewr, Umwandlungsrecht, 2017)

Goebel, Sören/Jenet, Birgit/Franke, Verona, Anwendungsfragen beim Ausgleichsposten gem § 4g EStG, IStR 2010, S. 235-238 (zitiert: *Goebel/Jenet/Franke*, IStR 2010, 235)

Gosch, Dietmar, in: Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghof, Rudolf (Hrsg.), Einkommenssteuergesetz, Kommentar, 2013 (zitiert: *Gosch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, 2013)

Ders., Aktuelle Fragen zum Europäischen Steuer- und Gesellschaftsrecht, JbFfSt 2013/2014, S. 1-85 (zitiert: *Gosch*, JbFfSt 2013/2014, 71)

Gottschalk, Eckardt, Beschränkungen für schweizerische Aktiengesellschaften mit Sitz in Deutschland gelten fort, ZIP 2009, S. 948-951 (zitiert: *Gottschalk*, ZIP 2009, 948)

Grefe, Cord, Begünstigung von EU-/EWR-Reinvestitionen nach § 6b Abs. 2a EStG, DStZ 2016, S. 439-446 (zitiert: *Grefe*, DStZ 2016, 439)

Gropp, Beate, in: Lademann, Grünter (Hrsg.), Außensteuergesetz, AStG, 2. Auflage 2015 (zitiert: *Gropp*, in: Lademann, 2015)

Gutmann, Daniel/Perdelwitz, Andreas/Raingear de la Blétière, Emmanuel/Offemanns, René/Schellekens, Marnix/Gallo, Giulia/Grant, Adrián/Olejnicka, Magdalena van, The Impact of ATAD on Domestic Systems: A Comparative Survey, ET 2017, S. 2-20 (zitiert: *Gutmann/Perdelwitz/Raingear de la Blétière et al.*, ET 2017, 2)

Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016 (zitiert: *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016)

Haarmann, Wilhelm, Verschmelzung in Ausland – Folgen der Aufgabe der finalen Entnahmetheorie, JbFfSt 2010/2011, S. 210-228 (zitiert: *Haarmann*, JbFfSt 2010/2011, 210)

Haase, Florian, Internationales und europäisches Steuerrecht, 5. Auflage 2017 (zitiert: *Haase*, Int. und europ. Steuerrecht, 2017)

Ders., Überlegungen zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 521, 2017 (zitiert: *Haase*, IFSt-Schrift 521, 2017)

Habersack, Mathias/Verse, Dirk, Europäisches Gesellschaftsrecht, 4. Auflage 2011 (zitiert: *Habersack/Verse*, Europ. Gesellschaftsrecht, 2011)

Hagemann, Tobias, in: Hagemann, Tobias/Kahlenberg, Christian (Hrsg.) Anti Tax Avoidance Directive (ATAD), Kommentar, 2018 (zitiert: *Hagemann*, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018)

Hahn, Hartmut, Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, IFSt-Schrift Nr. 378, 1999, S. 35-126 (zitiert: *Hahn*, IFSt-Schrift 378, 1999)

Hahn, Hartmut, Gemeinschaftsrecht und Recht der direkten Steuern, DStZ 2005, S. 433-442 (Teil I), S. 469-481 (Teil II), S. 507-515 (Teil III) (zitiert: *Hahn*, DStZ 2005, 443)

Haug, Felix, Das „Anti Tax Avoidance Package“ der EU: Der Richtlinienvorschlag zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken und die Auswirkungen auf das inländische Steuerrecht, DStZ 2016, S. 446-457 (zitiert: *Haug*, DStZ 2016, 446)

Heinicke, Wolfgang, in: Schmidt, Ludwig (Hrsg.), Einkommenssteuergesetz, EStG, 37. Auflage 2018 (zitiert: *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 2018)

Hemmelrath, Alexander/Kepper, Philipp, Die Bedeutung des „Authorized OECD Approach“ (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis, IStR 2013, S. 37-42 (zitiert: *Hemmelrath/Kepper*, IStR 2013, 37)

Hendricks, Michael, in: Wassermeyer, Franz, Doppelbesteuerung (DBA), 62. Auflage 2015 (zitiert: *Hendricks*, in: Wassermeyer, DBA, 2015)

Hennrichs, Joachim, Maßgeblichkeitsprinzip oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz? DStJG 2004, S. 301-328 (zitiert: *Hennrichs*, DStJG 2004, 301)

Ders., in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim/Seer, Roman (Hrsg.), Steuerrecht, 24. Auflage 2020 (zitiert: *Hennrichs*, in: Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 2020)

Herdegen, Matthias, Europarecht, 20. Auflage 2018 (zitiert: *Herdegen*, Europarecht, 2018)

Herzig, Norbert/Griemla, Stefan, Steuerliche Aspekte der europäischen. Aktiengesellschaft/Societas Europaea (SE), StuW 2002, S. 55-77 (zitiert: *Herzig/Griemla*, StuW 2002, 55)

Heurung, Rainer/Engel, Benjamin/Thiedemann, Bastian, Die Entstrickungsbesteuerung im Lichte des Europarechts, EWS 2011, S. 228-234 (zitiert: *Heurung/Engel/Thiedemann*, EWS 2011, 228)

Hey, Johanna, Realitätsgerechtigkeit von Typisierungen als verfassungsrechtliches Problem der Niedrigzinsphase – Zur Verfassungswidrigkeit von § 238 AO und § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG, FR 2016, S. 485-496 (zitiert: *Hey*, FR 2016, 485)

Dies., Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) – Rechtsmethodische, kompetenzielle und verfassungsrechtliche Fragen unter besonderer Berücksichtigung der Auswirkungen auf § 42 AO, StuW 2017, S. 248-265 (zitiert: *Hey*, StuW 2017, 248)

Hey, Johanna, in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim/Seer, Roman (Hrsg.), Steuerrecht, 24. Auflage 2018 (zitiert: *Hey*, in: Tipke/Lang/Seer, 2020)

Hidien, Jürgen, in: Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghof, Rudolf (Hrsg.), Einkommenssteuergesetz, Kommentar, 2013 (zitiert: *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, 2013)

Hoffmann, Wolf-Dieter, in: Litmann, Eberhard/Bitz, Horst/Pust, Hartmut (Hrsg.), Das Einkommensteuerrecht EStG, 111. Aktualisierung 2015 (zitiert: *Hoffmann*, in: Litmann/Bitz/Pust, EStG, 2015)

Hofmeister, Ferdinand, in: Blümich/Heuermann, Bernd/Brandis, Peter (Hrsg.), Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz/Gewerbesteuergesetz, Kommentar, 124. Lieferung 2014 (zitiert: *Hofmeister*, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG, KStG, GewStG, 2014)

Hölscher, Sebastian, Die grenzüberschreitende Verlegung der Geschäftsleitung – Ertragsteuerliche Chancen und Risiken für Kapitalgesellschaften, 2012 (zitiert: *Hölscher*, Verlegung der Geschäftsleitung, 2012)

Hruschka, Franz/Hellmann, Dieter, in: Haase, Florian/Hruschka, Franz (Hrsg.), UmwStG, Umwandlungssteuergesetz, Praxiskommentar, 2017 (zitiert: *Hruschka/Hellmann*, in: Haase/Hruschka, UmwStG, 2017)

Ismer, Roland/Reimer, Ekkehart/Rust, Alexander, Ist § 6 AStG noch zu halten? Die Wegzugsbesteuerung auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts nach der Entscheidung de Lasteyrie du Saillant, EWS 2004, S. 207-217 (zitiert: *Ismer/Reimer/Rust*, EWS 2004, 207)

Jachmann-Michel, Monika, Wider das Steuerchaos, 1998 (zitiert: *Jachmann*, Wider das Steuerchaos, 1998)

Jarass, Hans, Die Niederlassungsfreiheit in der Europäischen Gemeinschaft, RIW 1993, S. 1-7 (zitiert: *Jarass*, RIW 1993, 1)

Ders., in: Jarass, Hans/Pieroth, Bodo (Hrsg.), Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 15. Auflage 2018 (zitiert: *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, GG-Kommentar, 2018)

Jenet, Birgit, in: Wöhrle, Winfried/Schelle, Dieter/Gross, Ekkehard (Hrsg.), Außensteuerrecht, Kommentar zum AStG sowie zu den Entstrickungs- und Verstrickungsvorschriften des EStG, KStG und UmwStG, 33. Ergänzungslieferung, 2015 (zitiert: *Jenet*, in: Wöhrle/Schelle/Gross, Außensteuerrecht, 2015)

Jochimsen, Claus/Zinowsky, Tim, BEPS: BEPS und der Weg der Europäischen Union – Anmerkungen zum ersten Entwurf einer europäischen Richtlinie gegen Steuervermeidungsansätze, ISR 2016, S. 106-116 (zitiert: *Jochimsen/Zinowsky*, ISR 2016, 106)

- Jochimsen, Claus/Zinowsky, Tim*, Konkretisierung der europäischen Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken, ISR 2016, S. 318-324 (zitiert: *Jochimsen/Zinowsky*, ISR 2016, 318)
- Jonas, Bernd*, Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO: Ausblick nach dem BFH-Urteil vom. 14.4.2015 – IX R 5/14, DStR 2016, S. 950-954 (zitiert: *Jonas*, DStR 2016, 950)
- Kaeser, Christian*, Betriebsstättenvorbehalte und AOA: Begriff der "tatsächlichen Zugehörigkeit" nach dem OECD-MK 2010, ISR 2012, S. 63-69 (zitiert: *Kaeser*, ISR 2012, 63)
- Ders.*, in: Wassermeyer, Franz (Hrsg.), Doppelbesteuerung (DBA), 62. Auflage 2015 (zitiert: *Kaeser*, in: Wassermeyer, DBA, 2015)
- Kahl, Wolfgang*, in: Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Auflage 2016 (zitiert: *Kahl*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2016)
- Kahle, Holger*: Aktuelle Entwicklungen der Ertragsbesteuerung ausländischer Betriebsstätten, IStR 2007, S. 757-764 (zitiert: *Kahle*, IStR 2007, 757)
- Kahle, Holger/Franke, Verona*, Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten, IStR 2009, S. 406–411 (zitiert: *Kahle/Franke*, IStR 2009, 406)
- Dies.*, in: Wöhrle, Winfried/Schelle, Dieter/Gross, Ekkehard (Hrsg.), Außensteuerrecht. Kommentar zum AStG sowie zu den Entstrickungs- und Verstrickungsvorschriften des EStG, KStG und UmwStG, 33. Ergänzungslieferung, 2015 (zitiert: *Kahle/Franke*, in: Wöhrle/Schelle/Gross, Außensteuerrecht, 2015)
- Kahle, Holger/Beinert, Stefanie*, Zur Diskussion um die Europarechtswidrigkeit der Entstrickungstatbestände nach Verder LabTec, FR 2015, S. 585–592 (zitiert: *Kahle/Beinert*, FR 2015, 585)
- Kahlenberg, Christian*, BEPS wird Realität - Die Anti-BEPS-RL als Sekundärrechtsakt gegen Gewinnverlagerung und Bemessungsgrundlagenerosion, StuB 2016, S. 911-917 (zitiert: *Kahlenberg*, StuB 2016, 911)
- Ders.*, Abwehrinstrumente gegen Gewinnverlagerung und Bemessungsgrundlagenerosion, PISTB 2017, S. 103-111 (zitiert: *Kahlenberg*, PISTB 2017, 103)

- Kaminski, Bert*, Ertragsteuerliche Konsequenzen bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte, DStR 1996, S. 1794–1797 (zitiert: *Kaminski*, DStR 1996, 1794)
- Kanzler, Hans-Joachim*: Umsetzung der EuGH-Entscheidung zum Inlandsbezug des § 6b EStG durch das StÄndG 2015, NWB 2015, S. 3814-3822 (zitiert: *Kanzler*, NWB 2015, 3814)
- Kemsat, Wolfgang*, in: Wacker, Roland (Hrsg.), Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung, 3. Auflage 1994 (zitiert: *Kemsat*, in: Wacker, Int. Besteuerung, 1994)
- Kessler, Wolfgang/Huck, Friederike/Obser, Ralph/Schmalz, Andrea*, Wegzug von Kapitalgesellschaften – Gesellschafts- und steuerrechtliche Aspekte der Unternehmensverlagerung ins Ausland nach de Lasteyrie du Saillant, DStZ 2004, S. 813-823 (Teil I) und S. 855-868 (Teil II) (zitiert: *Kessler/Huck/Obser/Schmalz*, DStZ 2004, 813)
- Kessler, Wolfgang/Huck, Friederike*, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen - Die Verlagerung von Einzelwirtschaftsgütern, Betriebsstätten und Betrieben ins Ausland, StuW 2005, S. 193-215 (zitiert: *Kessler/Huck*, StuW 2005, 193)
- Dies.*, Der (zwangsweise) Weg in den Betriebsstättenkonzern am Beispiel der Hinausverschmelzung von Holdinggesellschaften, IStR 2006, S. 433-441 (zitiert: *Kessler/Huck*, IStR 2006, 433)
- Kessler, Wolfgang/Philipp, Moritz*, Rechtssache National Grid Indus BV – Ender oder Bestätigung der Entstrickungsbesteuerung? DStR 2012, S. 267-271 (zitiert: *Kessler/Philipp*, DStR 2012, 267)
- Khan, Daniel-Erasmus/Eisenhut, Dominik*, in: Vedder, Christoph/Heintschel von Heinegg, Wolff (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 2. Auflage 2018 (zitiert: *Khan/Eisenhut*, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, 2018)
- Klingberg, Dietgard/Lishaut, Ingo van*, Die Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts, DK 2005, S. 698-723 (zitiert: *Klingberg/Lishaut*, DK 2005, 698)
- Knittel, Michael*, in: Gürsching, Lorenz/Stenger, Alfons (Hrsg.), Bewertungsrecht, 1954 (zitiert: *Knittel*, in: Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, 1954)
- Knobbe-Keuk, Brigitte*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage 1993 (zitiert: *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993)

- Koch, Dirk*, Bilanzierung und Gewinnrealisierung bei Einbringung einer 100%igen Beteiligung in eine ausländische Betriebsstätte, BB 2008, S. 2450-2452 (zitiert: *Koch*, BB 2008, 2450)
- Kokott, Juliane*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018 (zitiert: *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018)
- Kokott, Juliane/Ost, Hartmut*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, EuZW 2011, S. 496-503 (zitiert: *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496)
- Kolbe, Stefan*, in: Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, 2015 (zitiert: *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015)
- Körner, Andreas*, Europarecht und Wegzugsbesteuerung - das EuGH-Urteil „de Lasteyrie du Saillant“, IStR 2004, S. 424-432 (zitiert: *Körner*, IStR 2004, 424)
- Ders.*, Anmerkungen zum SEStEG-Entwurf vom 21.4.2006, IStR 2006, S. 469-472 (zitiert: *Körner*, IStR 2006, 469)
- Ders.*, Ent- und Verstrickung, IStR 2009, S. 741-750 (zitiert: *Körner*, IStR 2009, 741)
- Kotzur, Markus*, in: Geiger, Rudolf/Khan, Daniel-Erasmus/Kotzur, Markus, EUV/AEUV - Vertrag über die Europäische Union und Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, 6. Auflage 2017 (zitiert: *Kotzur*, in: Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, 2017)
- Kraft, Gerhard*, in: Kraft, Gerhard (Hrsg.), Außensteuergesetz: AStG, 2018 (zitiert: *Kraft*, in: Kraft, AStG, 2018)
- Kraft, Gerhard/Müller, Marcus*, Schlussfolgerungen aus der EuGH-Entscheidung zur französischen Wegzugsbesteuerung (Saillant) für die internationale Steuerberatungspraxis aus deutscher Sicht, RIW 2004, S. 366-371 (zitiert: *Kraft/Müller*, RIW 2004, 366)
- Kraft, Gerhard/Staccioli, Guido*, Die italienische Entstrickungsbesteuerung im Systemvergleich mit den deutschen Entstrickungsregeln im Spannungsfeld von ATAD und EuGH-Judikatur, Ubg 2017, S. 543-551 (zitiert: *Kraft/Staccioli*, Ubg 2017, 543)
- Kroppen, Heinz-Klaus*, in: Gosch, Dietmar/Kroppen, Heinz-Klaus/Grotherr, Siegfried/Kraft, Gerhard, DBA-Kommentar, 34. Auflage 2018 (zitiert: *Kroppen*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA-Kommentar, 2018)

Kube, Hanno, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht - Stand und Perspektiven, 2009 (zitiert: *Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht, 2009)

Krüger, Alexander/Heckel, Martin, Aufgabe der finalen Betriebsaufgabe - Neue BFH-Rechtsprechung zur Betriebsverlegung von Einzelunternehmen ins Ausland, NWB 2010, S. 1334-1339 (zitiert: *Krüger/Heckel*, NWB 2010, 1334)

Kulosa, Egmont, in: Schmidt, Ludwig (Hrsg.), Einkommenssteuergesetz, EStG, 37. Auflage 2018 (zitiert: *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 2018)

Kußmaul, Heinz/Ruiner, Christoph, Zur Umsetzung des OECD functionally separate entity approach in nationales Recht, BB 2012, S. 2025-2029 (zitiert: *Kußmaul/Ruiner*, BB 2012, 2025)

Kußmaul, Heinz/Delarber, Christian/Müller, Florian, Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung-Entwurf – Ein allgemeiner Überblick, IStR 2014, S. 466–473 (zitiert: *Kußmaul/Delarber/Müller*, IStR 2014, 466)

Laage, Gudrun von der, Besteuerungsbedürfnis versus Europarechtskonformität beim Wegzug einer Europäischen Aktiengesellschaft, StuW 2012, S. 182-191 (zitiert: *Laage*, StuW 2012, 182)

Lampert, Steffen, in: Gosch, Dietmar (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz: KStG, 4. Auflage 2020 (zitiert: *Lampert*, in: Gosch, KStG, 2020)

Lang, Joachim, Die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer, 1988 (zitiert: *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer, 1988)

Ders., Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb, StuW 2011, S. 144-158 (zitiert: *Lang*, StuW 2011, 144)

Lange, Benno, Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG bei der Ent- und Verstrickung von Wirtschaftsgütern - Steuerliche und bilanzielle Konsequenzen, StuW 2007, S. 259-266 (zitiert: *Lange*, StuW 2007, 259)

Leible, Stefan, in: Michalski, Lutz/Heidinger, Andreas/Leible, Stefan/Schmidt, Jessica (Hrsg.), Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz), 3. Auflage 2017 (zitiert: *Leible*, in: Michalski/Heidinger/Leible/Schmidt, GmbH-Gesetz, 2017)

Leonhardt, Andreas/Tcherveniachki, Vassil, in: Flick, Hans/Wassermeyer, Franz/Baumhoff, Hubertus/Schönfeld, Jens (Hrsg.), Außensteuerrecht, 81. Lieferung, 2017 (zitiert: *Leonhardt/Tcherveniachki*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, 2017)

Leuering, Dieter, Von den Scheinauslandsgesellschaften hin zu Gesellschaften mit Migrationshintergrund, ZRP 2008, S. 73-77 (zitiert: *Leuering*, ZRP 2008, 73)

Lishaut, Ingo van, Europarechtliche Perspektiven des Umwandlungssteuerrechts sowie der Wegzugsbesteuerung, FR 2004, S. 1301-1307 (zitiert: *Lishaut*, FR 2004, 1301)

Lohmar, Oliver, Aktuelle Fragen umwandlungssteuerlicher Entstrickung, FR 2013, S. 591-599 (zitiert: *Lohmar*, FR 2013, 591)

Lohr, Armin, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuerverfahren, Dissertation, 1993 (zitiert: *Lohr*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuerverfahren, 1993)

Loose, Matthias, in: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung: AO, FGO, 154. Aktualisierung, 2018 (zitiert: *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO, FGO, 2018)

Loschelder, Friedrich, in: Weber-Grellet, Heinrich (Hrsg.), Einkommenssteuergesetz, 37. Auflage 2018 (zitiert: *Loschelder*, in: Weber-Grellet, EStG, 2018)

Lüdicke, Jürgen, DBA-Politik der Bundesregierung, FR 2011, S. 1077-1082 (zitiert: *Lüdicke*, FR 2011, 1077)

Lüdicke, Jochen/Oppel, Florian, Kommissions-Entwurf einer Anti-BEPS-Richtlinie: Grundlegende Änderungen und Verschärfungen des deutschen Rechts, DB 2016, S. 549–555 (zitiert: *Lüdicke/Oppel*, DB 2016, 549)

Dies., Der Vorschlag der EU-Kommission einer Anti-BEPS-Richtlinie, BB 2016, S. 351-356 (zitiert: *Lüdicke/Oppel*, BB 2016, 351)

Maisto, Guglielmo, Amending the Tax Directives, ET 2002, S. 287-302 (zitiert: *Maisto*, ET 2002, 287)

Mayer, Franz, in: Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 61. Ergänzungslieferung, 2017 (zitiert: *Mayer*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 2017)

Meilicke, Wienand/Scholz, Uwe, Diskriminierungsfreie Besteuerung von Dividenden und Abspaltungen, DB 2017, S. 871-879 (zitiert: *Meilicke/Scholz*, DB 2017, 871)

Mitschke, Wolfgang, Zur gesetzlichen Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, DB 2009, S. 1376-1379 (zitiert: *Mitschke*, DB 2009, 1376)

Ders., Entstrickung und Verstrickung – BFH I R 77/06 und § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG - Kurze Erwiderung auf Körner, IStR 2009, 741 ff., IStR 2010, S. 95-97 (zitiert: *Mitschke*, IStR 2010, 95)

Ders., Kein steuerfreier Exit stiller Reserven bei Sitzverlegung einer SE von Deutschland nach Österreich - Anmerkungen zum Aussetzungsbeschluss des FG Rheinland-Pfalz vom 7.1.2011, 1 V1217/10, IStR 2011, S. 294-299 (zitiert: *Mitschke*, IStR 2011, 294)

Ders., Das EuGH-Urteil „National Grid Indus“ vom 29. 11. 2011 – Eine Bestandsaufnahme und eine Bewertung aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR 2012, S. 629–636 (zitiert: *Mitschke*, DStR 2012, 629)

Ders., Direktes Europäisches Steuerrecht auf Schlingenkurs? IStR 2014, S. 37-45 (zitiert: *Mitschke*, IStR 2014, 37)

Ders., Nordea Bank: Nachbesteuerung von Verlusten bei Umwandlung von ausländischen Betriebsstätten in Tochtergesellschaften - Nordea Bank Danmark A/S ./ Skatteministeriet, IStR 2014, S. 563-567 (zitiert: *Mitschke*, IStR 2014, 563)

Ders., Besteuerung der Wertzuwächse aus einem Tausch von Gesellschaftsanteilen bei natürlichen Personen, Anm. zum EuGH – Urteil vom 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, S. 75-77 (zitiert: *Mitschke*, IStR 2017, 75)

Möhlenkamp, Karen/Kapff, Bertil, Bundesrat: Stellungnahme zum JStG 2020, GmbHR 2020, R329-R330 (zitiert: *Möhlenkamp*, GmbHR 2020, R329)

Möller-Gosoge, Dagmar, in: Haase, Florian (Hrsg.), Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Auflage 2016 (zitiert: *Möller-Gosoge*, in: Haase, AStG DBA, 2016)

Möller-Gosoge, Dagmar/Kaiser, Florian, Die deutsche EXIT-Besteuerung bei Wegzug von Unternehmen ins Ausland - EuGH-Rechtsprechung National Grid Indus B.V., BB 2012, S. 803-809 (zitiert: *Möller-Gosoge*, BB 2012, 803)

Lehner, Moris, in: Festschrift für Ruppert Scholz, JZ 2007, S. 1047-1063 (zitiert: *Lehner*, JZ 2007, 1047)

Mössner, Jörg-Manfred, in: Mössner, Jörg-Manfred/Seeger, Siegbert (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 22. Auflage 2016 (zitiert: *Mössner*, in Mössner/Seeger, KStG, 2016)

Müller, Claudia, Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbezug im Spannungsfeld zwischen Verfassung, Abkommens- und Europarecht – Zu ausgewählten Entstrickungsregelungen nach dem SEStEG, 2012 (zitiert: *Müller*, Besteuerung stiller Reserven, 2012)

Müller, Stefan/Wohlhöfler, Andreas, Die EU-Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken - Richtlinie soll koordiniertes Vorgehen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerung bewirken, IWB 2016, S. 665-671 (zitiert: *Müller/Wohlhöfler*, IWB 2016, 665)

Müller-Graff, Peter-Christian, in: Streinz, Rudolf (Hrsg.), EUV/AEUV, Kommentar, 2018 (zitiert: *Müller-Graff*, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018)

Müller-Thomczik, Sandra, Umwandlungsbedingte Entstrickung - Eine interdisziplinäre Analyse im abkommens- und europarechtlichen Kontext anhand ausgewählter Verschmelzungskonstellationen innerhalb der Europäischen Union, 2015 (zitiert: *Müller-Thomczik*, Umwandlungsbedingte Entstrickung, 2015)

Musil, Andreas, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht, Schriften zum Europäischen Recht, Band 66, 2000 (zitiert: *Musil*, Deutsches Treaty Overriding, 2000)

Ders., Rechtsprechungswende des EuGH bei den Ertragsteuern?, DB 2009, S. 1037-1043 (zitiert: *Musil*, DB 2009, 1037)

Ders., in: Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, 2015 (zitiert: *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015)

Ders., Anmerkung zu einer Entscheidung des EuGH, Urteil vom Wertzuwächse aus einem Tausch von Gesellschaftsanteilen bei natürlichen Personen, EuZW 2017, S. 187-191 (zitiert: *Musil*, EuZW 2017, 187)

Ders., Die ATAD-Richtlinien – Ein Paradigmenwechsel in der Steuerpolitik der EU?, FR 2018, S. 933-941 (zitiert: *Musil*, FR 2018, 933)

Musil, Andreas/Fähling, Lars, Neue Entwicklungen bei den europarechtlichen Rechtfertigungsgründen im Bereich des Ertragsteuerrechts, DStR 2010, S. 1501–1505 (zitiert: *Musil/Fähling*, DStR 2010, 1501)

Musil, Andreas/Schulz, Jan, Grenzüberschreitende Einkünfteverlagerungen in verbundenen Unternehmen und europarechtliche Handlungsspielräume der Mitgliedsstaaten, DStR 2013, S. 2205-2211 (zitiert: *Musil/Schulz*, DStR 2013, 2205)

Nettesheim, Martin, in: Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 61. Ergänzungslieferung, 2017 (zitiert: *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 2017)

Neumann-Tomm, Axel, Die unentgeltliche Beistellung in der BsGaV. Zugleich Anmerkung zu Kußmaul/Delarber/Müller IStR 2014, S. 907-911 (zitiert: *Neumann-Tomm*, IStR 2014, 907)

Niehus, Ulrich/Wilke, Helmuth, in: Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, 2015 (zitiert: *Niehus/Wilke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015)

Oertel, Eva, in: Hagemann, Tobias/Kahlenberg, Christian (Hrsg.) Anti Tax Avoidance Directive (ATAD), Kommentar, 2018 (zitiert: *Oertel*, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018)

Olgemöller, Herbert, in: Streck, Michael/Schwedhelm, Rolf/Olgemöller, Herbert/Olbing, Klaus/Binnewies, Burkhard/Alvermann, Jörg (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz KStG, 9. Auflage 2018 (zitiert: *Olgemöller*, in: Streck/Schwedhelm/Olgemöller/Olbing/Binnewies/Alvermann, 2018)

Oppel, Florian, BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen, IStR 2016, S. 797–803 (zitiert: *Oppel*, IStR 2016, 797)

Ortheil, Joachim, Wann wird bzw. wurde der Zinssatz von 6 % p.a. gemäß § 238i Abs. 1 AO verfassungswidrig, BB 2015, S. 675-676 (zitiert: *Ortheil*, BB 2015, 675)

Orthmann, Jan, Entstrickungsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit – Die Rechtssprechung des EuGH zur „Exit Tax“ bei grenzüberschreitender Unternehmertätigkeit, 2015 (zitiert: *Orthmann*, Entstrickungsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit, 2015)

Papier, Hans-Jürgen, in: Maunz, Theodor/Düring, Günter, Grundgesetz, 84. Auflage 2018 (zitiert: *Papier*, in: Maunz/Düring, GG, 2018)

Pechstein, Matthias/Kubicki, Philipp, Gültigkeitskontrolle und Bestandskraft von EU-Rechtsakten, NJW 2005, S. 1825-1829 (zitiert: *Pechstein/Kubicki*, NJW 2005, 1825)

Pfaffmann, Volker, in: Blümich/Heuermann, Bernd/Brandis, Peter (Hrsg.), Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz/Gewerbsteuergesetz, Kommentar, 124. Lieferung, 2014 (zitiert: *Pfaffmann*, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG, KStG, GewStG, 2014)

Philipp, Otmar, Gemeinsames Körperschaftssteuerrecht, EuZW 2018, S. 307 (zitiert: *Philipp*, EuZW 2018, 307)

Pohl, Carsten, in: Blümich/Heuermann, Bernd/Brandis, Peter (Hrsg.), Einkommensteuergesetz / Körperschaftsteuergesetz / Gewerbsteuergesetz, Kommentar, 124. Lieferung, 2014 (zitiert: *Pohl*, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG, KStG, GewStG, 2014)

Prinz, Ulrich, „Teilwegzug“ von Unternehmen in das europäische Ausland – Das neue ertragssteuerliche Entstrickungskonzept bei gemischten Mitunternehmerschaften, GmbHR 2007, S. 966-972 (zitiert: *Prinz*, GmbHR 2007, 966)

Ders., Gesetzgeberische Wirrungen um Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung, DB 2009, S. 807-812 (zitiert: *Prinz*, DB 2009, 807)

Rautenstrauch, Gabriele/Suttner, Johannes, Die EU Anti-BEPS-Richtlinie: Überblick und künftige Anpassungsnotwendigkeiten im deutschen Recht, BB 2016, S. 2391-2396 (zitiert: *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, 2391)

Reiß, Wolfram, in: Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghof, Rudolf (Hrsg.), Einkommenssteuergesetz, Kommentar, 2013 (zitiert: *Reiß*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, 2013)

Reiter, Peter, Besteuerung stiller Reserven nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG – Vereinbarkeit mit Verfassungs-, Europa- und Abkommensrecht, 2011 (zitiert: *Reiter*, Besteuerung stiller Reserven, 2011)

Richter, Andreas/Escher, Jens, Deutsche Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen nach dem SEStEG im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, FR 2007, S. 674-683 (zitiert: *Richter/Escher*, FR 2007, 674)

Richter, Lutz/Heyd, Steffen, Die Bedeutung des EuGH-Urteils in der Rs. Cartesio für die deutsche Wegzugsbesteuerung unter besonderer Beachtung des grenzüberschreitenden Rechtsformwechsels, IStR 2010, S. 367-380 (zitiert: *Richter/Heyd*, IStR 2010, 367)

Dies., Neujustierung der Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung durch die Implementierung des Authorized OECD-Approach, Ubg 2013, S. 418–424 (zitiert: *Richter/Heyd*, Ubg 2013, 418)

Ritzer, Claus, in: Rödder, Thomas/Herlinghaus, Andreas/Lishaut, Ingo van (Hrsg.), Umwandlungssteuergesetz: UmwStG, 2. Auflage 2013 (zitiert: *Ritzer*, in Rödder/Herlinghaus/Lishaut, UmwStG, 2013)

Rödder, Thomas, in: Rödder, Thomas/Herlinghaus, Andreas/Lishaut, Ingo van (Hrsg.), Umwandlungssteuergesetz: UmwStG, 2. Auflage 2013 (zitiert: *Rödder*, in Rödder/Herlinghaus/Lishaut, UmwStG, 2013)

Rödder, Thomas/Schumacher, Andreas, Das kommende SEStEG - Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG – Der Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, DStR 2006, S. 1481–1494 (zitiert: *Rödder/Schumacher*, DStR 2006, 1481)

Dies., Das SEStEG – Überblick über die endgültige Fassung und die Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2007, S. 369-377 (zitiert: *Rödder/Schumacher*, DStR 2007, 369)

Roth, Wulf-Henning, in: Lutter, Marcus (Hrsg.), Europäische Auslandsgesellschaft in Deutschland, 2005 (zitiert: *Roth*, in Lutter, Europäische Auslandsgesellschaft in Deutschland, 2005)

Ders., in: Dausen, Manfred/Ludwigs, Markus (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 45. Auflage 2018 (zitiert: *Roth*, in Dausen/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 2018)

Ruffert, Matthias, in: Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Auflage 2016 (zitiert: *Ruffert*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2016)

Rüsch, Gary, in: Hagemann, Tobias/Kahlenberg, Christian (Hrsg.) Anti Tax Avoidance Directive (ATAD), Kommentar, 2018 (zitiert: *Rüsch*, in: Hagemann/Kahlenberg, ATAD, 2018)

Rüsken, Reinhart, in: Klein, Franz: Abgabenordnung AO, 14. Auflage 2018 (zitiert: *Rüsken*, in Klein, AO, 2018)

Russo, Raffaele/Offermanns, Rene: The 2005 Amendments to the EC Merger Directive, ET 2006, S. 250-257 (zitiert: *Russo/Offermanns*, ET 2006, 250)

Sandrock, Otto/Austmann, Andreas, Das internationale Gesellschaftsrecht nach der Daily-Mail-Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs: Quo vadis?, RIW 1989, S. 249-253 (zitiert: *Sandrock/Austmann*, RIW 1989, 249)

Schallmoser, Ulrich, in: Blümich/Heuermann, Bernd/Brandis, Peter (Hrsg.), Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz/Gewerbsteuergesetz, Kommentar, 124. Lieferung 2014 (zitiert: *Schallmoser*, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG, KStG, GewStG, 2014)

Schaumburg, Harald, in: Lang, Joachim (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995 (zitiert: *Schaumburg*, in Lang: Festschrift für Klaus Tipke, 1995)

Ders., Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, StuW 2000, S. 369-377 (zitiert: *Schaumburg*, StuW 2000, 369)

Ders., Grenzüberschreitende Einkünftekorrektur bei Betriebsstätten – Verfassungs- und europarechtliche Aspekte, ISR 2013, S. 197–228 (zitiert: *Schaumburg*, ISR 2013, 197)

Ders., Internationales Steuerrecht, 4. Auflage 2017 (zitiert: *Schaumburg*, Int. Steuerrecht, 2017)

Ders., in: Kaeser, Christian/Schwenke, Michael (Hrsg.), Doppelbesteuerung: Festgabe zum 75. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer, 75 Beiträge zum Recht der DBA, 2010, S. 121-128 (zitiert: *Schaumburg*, in Kaeser/Schwenke, 2010)

Schaumburg, Harald/Englisch, Joachim, Europäisches Steuerrecht, 2015 (zitiert: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015)

Scheffler, Wolfgang/Köstler, Melanie, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer - Bemessungsgrundlage - mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, IFSt-Schrift 518, 2017 (zitiert: *Scheffler/Köstler*, IFSt-Schrift 518, 2017)

Scherzberg, Arno, Die innerstaatlichen Wirkungen von EG-Richtlinien, Jura 1993, S. 225-232 (zitiert: *Scherzberg*, Jura 1993, 225)

Schiefer, Florian/Scheuch, Peter, Zur Steuerstundung bei virtuell grenzüberschreitender Übertragung stiller Reserven – Kritische Analyse des neuen § 6b Abs. 2a EStG, FR 2016, S. 11-17 (zitiert: *Schiefer/Scheuch*, FR 2016, 11)

Schindler, Frank, in: Beermann, Albert/Gosch, Dietmar (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 143. Lieferung, 2018 (zitiert: *Schindler*, in Beermann/Gosch, AO/FGO, 2018)

Schlag, Martin, in: Schwarze, Jürgen (Hrsg.) EU-Kommentar, 2012 (zitiert: *Schlag*, in Schwarze, EU-Kommentar, 2012)

Schmitt, Joachim, in Schmitt, Joachim/Hörtnagl, Robert/Stratz, Rolf-Christian (Hrsg.), Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz: UmwG, UmwStG, Kommentar, 8. Auflage 2018 (zitiert: *Schmitt*, in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, 2018)

Schnitger, Arne, Verstoß der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und weiterer Entstrickungsnormen gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrages, BB 2004, S. 804-813 (zitiert: *Schnitger* BB 2004, 804)

Ders., Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, 2006 (zitiert: *Schnitger*, Ertragssteuerrecht, 2006)

Ders., Änderungen des § 1 AStG und Umsetzung des AOA durch das JStG 2013, IStR 2012, S. 633-645 (zitiert: *Schnitger*, IStR 2012, 633)

Ders., Die Entstrickung im Steuerrecht, IFSt-Schrift Nr. 487, 2013 (zitiert: *Schnitger*, IFSt-Schrift 487, 2013)

Schober, Tibor, in: Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach (Hrsg.): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, 2015 (zitiert: *Schober*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015)

Schön, Wolfgang, in: Lehner, Moris (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG Band 19, 1996 (zitiert: *Schön*, in: Lehner, DStJG, 1996)

Ders., in: Pelka, Jürgen (Hrsg.), Europa und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG, Band 23, 2000 (zitiert: *Schön*, in: Pelka, DStJG, 2000)

Ders., Der Fremdvergleich, der Europäische Gerichtshof und die „Theory of the Firm“, IStR 2011, S. 777–782 (zitiert: *Schön*, IStR 2011, 777)

Schönfeld, Jens, Entstrickung über die Grenze aus Sicht des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG anhand von Fallbeispielen Zugleich Besprechung der jüngsten BFH-Rechtsprechung zur Aufgabe der „Theorie der finalen Entnahme“ sowie zur „finalen Betriebsaufgabe“, IStR 2010, S. 133–138 (zitiert: *Schönfeld*, IStR 2010, 133)

Schönfeld, Jens/Häck, Nils, in: Schönfeld, Jens/Ditz, Xaver (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) - Kommentar, 2013 (zitiert: *Schönfeld/Häck*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2013)

Schröder, Meinhard, in: Streinz, Rudolf (Hrsg.), EUV/AEUV, Kommentar, 3. Auflage 2018 (zitiert: *Schröder*, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018)

Schneider, Bernhard/Oepen, Wilhelm, Finale Entnahme, Sicherstellung stiller Reserven und Entstrickung, FR 2009, S. 22-29 (zitiert: *Schneider/Oepen*, FR 2009, 22)

Schwarze, Jürgen, in: Schwarze, Jürgen (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Auflage 2012 (zitiert: *Schwarze*, in: Schwarze, EU-Kommentar, 2012)

Schwenke, Michael, Europarechtliche Vorgaben und deren Umsetzung durch das SEStEG, DStZ 2007, S. 235–247 (zitiert: *Schwenke*, DStZ 2007, 235)

Sedemund, Jan, Direkte und mittelbare Reichweite der Grundfreiheiten des EG-Vertrags am Beispiel des § 8a KStG, IStR 2002, S. 390-396 (zitiert: *Sedemund*, IStR 2002, 390)

Ders., Europäisches Ertragsteuerrecht, 2008 (zitiert: *Sedemund*, Europ. Ertragsteuerrecht, 2008)

Ders., in: Prinz, Ulrich (Hrsg.), Umwandlungen im internationalen Steuerrecht, 2013 (zitiert: *Sedemund*, in: Prinz, Umwandlungen im int. Steuerrecht, 2013)

Seer, Roman, Verfassungswidrigkeit der kapitalmarktunabhängigen Verzinsung von Steueransprüchen und Reformbedarf, DB 2014, S. 1945-1953 (zitiert: *Seer*, DB 2014, 1945)

Ders., in: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung: AO, FGO, 154. Aktualisierung, 2018 (zitiert: *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, FGO, 2018)

Stefaner, Markus/Steiner, Gerhard, in: Stefaner, Markus/Schragl, Markus (Hrsg.), SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung, 2016 (zitiert: *Stefaner/Steiner*, in: Stefaner/Schragl, SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung, 2016)

Streinz, Rudolf, Europarecht, 10. Auflage 2016 (zitiert: *Streinz*, Europarecht, 2016)

Stotz, Rüdiger, in: Riesenhuber, Karl (Hrsg.), Europäische Methodenlehre, 3. Auflage 2015 (zitiert: *Stotz*, in: Riesenhuber, Europ. Methodenlehre, 2015)

Strunk, Günther/Kaminski, Bert, in: Strunk, Günther/Kaminski, Bert/Köhler, Stefan (Hrsg.), Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 360. Aktualisierung, 2018 (zitiert: *Strunk/Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG DBA, 2018)

Sydow, Sabine, Neues bei der Exit-Tax: EuGH erklärt Fünftelungsregelung zur Besteuerung stiller Reserven und Bankgarantien für unionsrechtskonform, DB 2014, S. 265-270 (zitiert: *Sydow*, DB 2014, 265)

Teichmann, Christoph, Cartesio: Die Freiheit vom formwechselnden Wegzug, ZIP 2009 S. 393-404 (zitiert: *Teichmann*, ZIP 2009, 393)

Ders., Der grenzüberschreitende Formwechsel ist spruchreif: das Urteil des EuGH in der Rs. Vale, DB 2012, S. 2085-2092 (zitiert: *Teichmann*, DB 2012, 2085)

Tiedchen, Susanne, in: Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, 2011 (zitiert: *Tiedchen*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2015)

Tietje, Christian, in: Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 61. Ergänzungslieferung, 2017 (zitiert: *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 2017)

Ders., EuGH-Urteil vom 29.11.2011 in der Rs. C-371/10, National Grid Indus, Wegzugsbesteuerungen von Gesellschaften verstößt gegen Unionsrecht, IWB 2011, S. 896-904 (zitiert: *Thömmes*, IWB 2011, 896)

Toifl, Gerald, in: Lang, Michael/Schuch, Josef/Staringer, Claus (Hrsg.), Internationale Amtshilfe, 2. Auflage 2016 (zitiert: *Toifl*, in: Lang/Schuch/Staringer, Int. Amtshilfe, 2016)

Tormöhlen, Helmut, in: Korn, Klaus/Carle, Dieter/Stahl, Rudolf/Strahl, Martin (Hrsg.), EStG-Kommentar, 78. Lieferung, 2014 (zitiert: *Tormöhlen*, in: Korn/Carle/Stahl/Strahl, EStG-Kommentar, 2014)

Vogel, Klaus, in: Vogel, Klaus/Lehner, Moris (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Kommentar, 6. Auflage 2015 (zitiert: *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, 2015)

Vogel, Thorsten/Cortez, Benjamin S., Zur Europarechtskonformität der Bezugnahme auf ... Betriebsstätte" in den §§ 6b und 7g EStG, FR 2015 S. 437-446 (zitiert: *Vogel/Cortez*, FR 2015, 437)

Voß, Klaus, SESTEG: Die vorgesehenen Änderungen im Einkommensteuergesetz, im Körperschaftsteuergesetz und im 1. – 2. Teil des Umwandlungssteuergesetzes, BB 2006, S. 411- 421 (zitiert: *Voß*, BB 2006, 411)

Ungemach, Markus, Europarechtliche und abkommensrechtliche Beurteilung der Entstrickungsregelungen des deutschen Umwandlungssteuerrecht, Ubg 2011, S. 251-261 (zitiert: *Ungemach*, Ubg 2011, 251)

Wacker, Roland, in: Weber-Grellet, Heinrich (Hrsg.), Einkommenssteuergesetz, 37. Auflage 2018 (zitiert: *Wacker*, in: Weber-Grellet, EStG, 2018)

Ders., Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht? DB 2006, S. 1176-1180 (zitiert: *Wassermeyer*, DB 2006, 1176)

Ders., Entstrickung versus Veräußerung und Nutzungsüberlassung steuerrechtlich gesehen, IStR 2008, S. 176–180 (zitiert: *Wassermeyer*, IStR 2008, 176)

Ders., in: Baumhoff, Hubertus/Dücker, Reinhard/Köhler, Stefan (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Festschrift für Professor Dr. Norbert Krawitz, 2010 (zitiert: *Wassermeyer*, in Baumhoff/Dücker/Köhler, Festschrift für Professor Dr. Norbert Krawitz, 2010)

Ders., Entstrickungsbesteuerung und EU-Recht, IStR 2011, S. 813-816 (zitiert: *Wassermeyer*, IStR 2011, 813)

Ders., Die abkommensrechtliche Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen den beteiligten Vertragsstaaten, IStR 2012, S. 277-282 (zitiert: *Wassermeyer*, IStR 2012, 277)

Ders., Der Meinungsstreit um die Wegzugsbesteuerung i. S. d. § 6 AStG, IStR 2013, S. 1-6 (zitiert: *Wassermeyer*, IStR 2013, 1)

Ders., in: Flick, Hans/Wassermeyer, Franz/Baumhoff, Hubertus/Schönfeld, Jens (Hrsg.), Außensteuerrecht, 81. Lieferung, 2017 (zitiert: *Wassermeyer*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 2017)

Ders., in: Schmidt, Ludwig (Hrsg.), Einkommenssteuergesetz, EStG, 37. Auflage 2018 (zitiert: *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 2018)

Ders., Wegzug und Entstrickung, DStJG 2018, S. 423-474 (zitiert: *Wacker*, DStJG 2018, 423)

Wassermeyer, Franz/Andresen, Ulf/Ditz, Xaver, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Auflage 2018 (zitiert: *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, 2018)

Weber-Grellet, Heinrich, Neu-Justierung der EuGH-Rechtsprechung, DStR 2009, 1229-1236 (zitiert: *Weber-Grellet*, DStR 2009, 1229)

Ders., Neuorientierung der Steuerrechtsprechung des EuGH-Der EuGH im Rahmen einer europäischen Gesamtrechtsordnung, StbJb 2009/2010, S. 43-86 (zitiert: *Weber-Grellet*, StbJb 2009/2010, 43)

Ders., Einkommenssteuergesetz, 37. Auflage 2018 (zitiert: *Weber-Grellet*, EStG, 2018)

Weiß, Wolfgang, Nationales Steuerrecht und Niederlassungsfreiheit, EuZW 1999, S. 493-498 (zitiert: *Weiß*, EuZW 1999, 493)

Wegener, Bernhard, Die UVP-Pflichtigkeit sog. Anhang II-Vorhaben, NVwZ 1997, S. 462-465 (zitiert: *Wegener*, NVwZ 1997, 462)

Ders., in: Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Auflage 2016 (zitiert: *Wegener*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2016)

Wernsmann, Rainer, in: Schulze, Reiner/Zuleeg, Manfred/Kadelbach, Stefan (Hrsg.), Europarecht – Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 3. Auflage 2015 (zitiert: *Wernsmann*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, 2015)

Werra, Mathias/Teiche, Andreas, Das SEStBeglG aus der Sicht international tätiger Unternehmen, DB 2006, S. 1455-1461 (zitiert: *Werra/Teiche*, DB 2006, 1455)

Wied, Edgar, in: Blümich/Heuermann, Bernd/Brandis, Peter (Hrsg.), Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz/Gewerbsteuergesetz, Kommentar, 124. Lieferung, 2014 (zitiert: *Wied*, in: Blümich/Heuermann/Brandis, EStG/KStG/GewStG, 2014)

Wissenschaftlicher Beirat von Ernst & Young tax, Die Systematik der sog. Entstrickungsbesteuerung, DB 2010, S. 1776-178 (zitiert: *Ernst & Young tax*, DB 2010, 1776)

Zimmermann, Thomas, in: Lademann, Günter (Hrsg.), Kommentar zum Einkommensteuergesetz EStG, 241. Aktualisierung, 2018 (zitiert: *Zimmermann*, in: Lademann, EStG, 2018)

Zöller, Daniel/Gläser, Sven Christian, Umstrukturierungen und grenzüberschreitende Reinvestitionen: Praktische Auswirkungen des Steueränderungsgesetzes 2015 für Unternehmen, BB 2016, S. 663-668 (zitiert: *Zöller/Gläser*, BB 2016, 663)

